

Wullner, Margit

Die Bewertung von Vorräten

eingereicht als

BACHELORARBEIT

an der

HOCHSCHULE MITTWEIDA (FH)

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Fakultät Wirtschaftswissenschaften

Putzleinsdorf, 2011

Erstprüfer: Prof. Dr. Johannes N. Stelling

Zweitprüfer: Prof. Dipl.-Kfm. Werner Weber

Bibliographische Beschreibung

Wullner, Margit:

Die Bewertung von Vorräten. – 2011. – 67 S.

Mittweida, Hochschule Mittweida (FH), Fakultät Wirtschaftswissenschaften,
2011

Zusammenfassung

Ziel der Bachelorarbeit ist es, einen Einblick in die Welt des österreichischen Unternehmens- und Steuerrechtes zu geben und über die wichtigsten Punkte bei der Bewertung der Vorräte aufzuklären. Neben der Erläuterung der einzelnen Vorratsarten sollen vor allem die anzuwendenden Bewertungsmethoden näher betrachtet werden. Besonderes Augenmerk gilt den Abweichungen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Vorschriften, die für die Bewertung der Vorräte anzuwenden ist.

Sämtliche angeführte Rechtsquellen beziehen sich auf geltendes österreichisches Recht, soweit nicht anders angeführt.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	I
Abkürzungsverzeichnis.....	II
1. Einleitung	1
2. Vorräte	2
2.1. Definitionen	2
2.2. Gliederung der Vorräte	4
2.2.1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	4
2.2.2. Unfertige Erzeugnisse.....	6
2.2.3. Fertige Erzeugnisse und Waren.....	6
2.2.4. Noch nicht abrechenbare Leistungen	8
2.2.5. Geleistete Anzahlungen.....	10
3. Die Bewertung von Vorräten	11
3.1. Allgemeine Grundsätze der Bewertung.....	11
3.1.1. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit	11
3.1.2. Der Grundsatz der Unternehmensfortführung.....	12
3.1.3. Die Grundsätze der stichtagsbezogenen Bewertung und der Einzelbewertung	14
3.1.4. Der Grundsatz der Vorsicht	16
3.1.5. Der Grundsatz der Periodisierung.....	18
3.1.6. Der Grundsatz der Bilanzidentität	19
3.1.7. Abweichen von den allgemeinen Grundsätzen.....	19
3.2. Bewertungsvereinfachungsverfahren	20
3.2.1. Festwertverfahren	20
3.2.2. Gruppenbewertung	21
3.2.2.1. Gleitendes Durchschnittspreisverfahren.....	23
3.2.2.2. Gewogenes Durchschnittspreisverfahren.....	24
3.2.3. Verbrauchsfolgeverfahren.....	25
3.2.3.1. FIFO-Verfahren	26
3.2.3.2. HIFO-Verfahren	27
3.2.3.3. LIFO-Verfahren.....	28

3.3. Inventur/Inventar als Grundlage der Bewertung	30
3.3.1. Stichtagsinventur	31
3.3.2. Permanente Inventur	32
3.3.3. Vor- oder nachgelagerte Inventur	33
3.3.4. Stichprobeninventur	33
3.4. Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit	35
3.5. Besondere Bewertungsvorschriften für das Umlaufvermögen	37
3.5.1. Anschaffungskosten.....	37
3.5.2. Herstellungskosten	44
3.5.2.1. Definitionen	44
3.5.2.2. Zusammensetzung	45
3.5.2.3. Herleitung der Herstellungskosten.....	56
3.5.3. Langfristige Aufträge.....	57
3.5.4. Abschreibungen.....	60
3.5.5. Wertaufholung.....	63
4. Schluss.....	66
Literaturverzeichnis.....	IV
Eidesstattliche Erklärung	XI

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Beispiel für das Identitätspreisverfahren	15
Abb. 2:	Beispiel für das gleitende Durchschnittspreisverfahren.....	24
Abb. 3:	Beispiel für das gewogene Durchschnittspreisverfahren.....	25
Abb. 4:	Beispiel für das FIFO-Verfahren	27
Abb. 5.:	Beispiel für das LIFO-Verfahren.....	29

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
aF.....	alte Fassung
Aufl.	Auflage
BAO	Bundesabgabenordnung in der Fassung vom 14.12.2010
Bd.	Band
BGBI.	Bundesgesetzblatt
d. h.	das heißt
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
EStG	Einkommensteuergesetz 1988 in der Fassung vom 14.12.2010
EStR	Einkommensteuerrichtlinien 2000 in der Fassung vom 11.12.2009
EU-GesRÄG	EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1996
f.....	folgend(e), (er), (es)
FIFO.....	first in – first out
GoB.....	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch
HIFO	highest in – first out
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
IRÄG	Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010
i.V.m.....	in Verbindung mit
KIFO	Konzern in – first out
KILO.....	Konzern in – last out
KStG	Körperschaftsteuergesetz 1988 in der Fassung vom 30.12.2009
LIFO.....	last in – first out
lit.	litera (Buchstabe)
LOFO	lowest in – last out
oa.....	oben angeführte
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
RÄG 2010	Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010

III

RdWÖsterreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
RzRandziffer
RWPRechnungswesen für die Praxis (Zeitschrift)
RWZ.....Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (Zeitschrift)
SWK.....Steuer und WirtschaftsKartei (Zeitschrift)
u.a.unter anderem
u.Ä.und Ähnliche(s)
u.Ä.m.und Ähnliche(s) mehr
UFS.....Unabhängiger Finanzsenat
UGBUnternehmensgesetzbuch in der Fassung vom 06.04.2010
vgl.vergleiche
VwGHVerwaltungsgerichtshof
Z.....Ziffer

1. EINLEITUNG

Die folgende Arbeit soll einen Überblick über die in Österreich geltenden Vorschriften zur Bewertung geben. Beachtet werden dabei sowohl die unternehmensrechtlichen als auch die steuerrechtlichen Vorschriften. Als rechtliche Grundlage gelten das Unternehmensgesetzbuch sowie das Einkommensteuergesetz. Großteils wird in der Arbeit auf einzelne Paragraphen des Unternehmensgesetzbuches, des Einkommensteuergesetzes sowie der Bundesabgabenordnung nur hingewiesen, der genaue Wortlaut kann entsprechend nachgelesen werden.

Der Bilanzposten der Vorräte findet sich in fast jeder Unternehmensbilanz: In Produktionsbetrieben sind das vor allem Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie fertige Erzeugnisse, in Handelsbetrieben kommt dem Posten Waren wesentliche Bedeutung zu. Speziell in der Baubranche sowie in Dienstleistungsbetrieben sind noch nicht abrechenbare Leistungen auf der Aktivseite der Bilanz zu finden.

In der folgenden Arbeit werden im ersten Schritt die Vorräte definiert. Die Unterposten gemäß Bilanzgliederung laut UGB werden näher beschrieben.

Im zweiten Teil werden die allgemeinen Vorschriften der Bewertung erläutert. Die verschiedenen Bewertungsvereinfachungsverfahren werden jeweils gemäß ihrer unternehmensrechtlichen sowie ihrer steuerrechtlichen Würdigung betrachtet. Des Weiteren werden Inventar und Inventur als Grundlage der Bewertung näher erläutert. Die Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit bilden den letzten Abschnitt des ersten Teiles. Anschließend folgt die Erläuterung der besonderen Bewertungsvorschriften für das Umlaufvermögen mit besonderem Augenmerk auf die Vorräte. Hier werden wiederum unternehmensrechtliche sowie steuerrechtliche Vorschriften näher betrachtet.

2. VORRÄTE

2.1. DEFINITIONEN

§ 224 Abs. 2 UGB regelt die aktivseitigen Posten der Bilanz: Anlagevermögen, Umlaufvermögen und Rechnungsabgrenzungsposten.

Das **Umlaufvermögen** umfasst gemäß § 198 Abs. 4 UGB jene Vermögensgegenstände, die **nicht dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen**. Im Gegensatz dazu sind Gegenstände, die dazu bestimmt sind, **dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen**, als **Anlagevermögen** auszuweisen (§ 198 Abs. 2 UGB). § 223 Abs. 4 zweiter Satz UGB erlaubt das Hinzufügen von zusätzlichen Posten – jedoch mit der Einschränkung, „wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird“. Durch die negative Abgrenzung des Anlagevermögens über die Umschreibung des Umlaufvermögens wird vom Gesetzgeber des UGB allerdings zum Ausdruck gebracht, dass es keine dritte Vermögensart gibt.¹ Die Aufnahme eines eigenen Postens zwischen Anlage- und Umlaufvermögen in der Bilanz ist daher jedenfalls abzulehnen.²

Was genau unter „**dauernd**“ zu verstehen ist, ist im Gesetz nicht eindeutig geregelt, da weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus den Erläuterungen zu entnehmen ist, unter welchen Voraussetzungen bzw. Bedingungen ein Gegenstand dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Eine Objektivierung in der Weise, dass eine Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr für den Ausweis als Anlagevermögen verlangt wird, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Trotzdem wird das "Ein-Jahres-Kriterium" nach dem Vorbild der angelsächsischen Rechnungslegung als Abgrenzungskriterium für die Zuordnung von Vermögensgegenständen herangezogen. Im Zweifel wird man daher bei der Bilanzierung von einem Dauerbesitz ausgehen, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer mehr als ein Jahr beträgt.³

¹ Vgl. Pircher, Alois / Partl, Rainer in RWZ 1999: Der Ausweis von Vermögensgegenständen im Anlage- oder Umlaufvermögen nach dem RLG, S. 75.

² Vgl. Hirschler, Klaus / Sulz, Gottfried / Schaffer, Thomas in Hirschler, Klaus: Bilanzrecht, Wien 2010, § 233, Rz 40.

³ Vgl. Pircher, Alois / Partl, Rainer: a.a.O.

Als erste Untergliederung des Umlaufvermögens führt § 224 Abs. 2 UGB den Posten der **Vorräte** an.

„Unter den Vorräten sind alle Gegenstände auszuweisen, die im Rahmen des Betriebes verarbeitet, bearbeitet und/oder verkauft werden sollen, sie sollen dem Realisationsprozess am Absatzmarkt zugeführt werden.“⁴ Entscheidend für die Verbuchung und die Einordnung als Vorratsvermögen ist ausschließlich die Zweckbestimmung eines Gegenstandes für das jeweilige Unternehmen, nicht die Art des Gegenstandes.⁵ „Das Umlaufvermögen ist durch die laufende Veränderung seiner konkreten Bestände gekennzeichnet und ist im Gegensatz zum gebrauchsbestimmten Anlagevermögen verbrauchsbestimmt.“⁶

Auf die weiteren Untergliederungen des Postens Umlaufvermögen wird hier nicht weiter eingegangen.

⁴ Hofians, Robert in Straube, Manfred: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Band, Wien 2000, § 224, Rz 34.

⁵ Vgl. Mandl, Dieter: Das große Lexikon Rechnungswesen und Rechnungslegung, Wien 2004, S. 835.

⁶ Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch Band 1, Wien 2010, S. 169.

2.2. GLIEDERUNG DER VORRÄTE

§ 224 Abs. 2 UGB unterteilt den Posten „Vorräte“ in folgende fünf Unterposten:

- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- unfertige Erzeugnisse
- fertige Erzeugnisse und Waren
- noch nicht abrechenbare Leistungen
- geleistete Anzahlungen

„Der Gliederung liegen die Bedürfnisse eines Fertigungsbetriebes zugrunde, wobei Abgrenzungen fließend erfolgen; ... Eine exakte Abgrenzung zwischen den einzelnen Unterposten der Vorräte ist dabei nicht immer möglich, da Unternehmen die Produkte auf den einzelnen Produktionsstufen teilweise zur Weiterverarbeitung einsetzen und teilweise verkaufen können.“⁷

2.2.1. ROH-, HILFS- UND BETRIEBSSTOFFE

„Zu den unter den Vorräten auszuweisenden Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (Abs. 2 B I Z 1) zählen Verbrauchsgüter des Prozesses der betrieblichen Leistungserstellung, die im jeweiligen Betrieb be- oder verarbeitet werden sollen.“⁸ Hierzu zählen jene fremdbezogenen Vermögensgegenstände, die in den Prozess der betrieblichen Leistungserstellung unmittelbar oder mittelbar eingehen.⁹ Im Einzelfall können zu dieser Gruppe auch Materialien gehören, die nicht von Dritten bezogen, sondern vom Unternehmen selbst hergestellt wurden, aber die Funktion z. B. von Hilfsstoffen haben (z. B. Paletten und sonstige Verpackungseinheiten, die von der Betriebstischlerei hergestellt werden).¹⁰

⁷ Hirschler, Klaus / Sulz, Gottfried, / Schaffer, Thomas in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 224, Rz 32.

⁸ Hofians, Robert in Straube, Manfred: a.a.O., § 224, Rz 35.

⁹ Vgl. Hirschler, Klaus / Sulz, Gottfried / Schaffer, Thomas in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 224, Rz 33.

¹⁰ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 170.

Zu den **Rohstoffen** gehören alle Materialien, die unmittelbar als wesentlicher Bestandteil in die Erzeugnisse eingehen (z. B. Holz bei Möbelherstellung). Dabei kann es sich sowohl um Produkte der Uerzeugung als auch um von anderen Unternehmen angeschaffte Produkte handeln, die weiterverarbeitet werden.¹¹ „Die Abgrenzung ist nicht nach volkswirtschaftlichen Kriterien, sondern bezogen auf die Verhältnisse des einzelnen Unternehmens durchzuführen, wobei sich bei mehrstufigen Unternehmen durchaus bei der Zuordnung Schwierigkeiten ergeben können. In diesem Zusammenhang ist auf den Grundsatz der Stetigkeit der Gliederung (§ 223 Abs. 1 UGB) zu achten.“¹²

„**Hilfsstoffe** sind alle unmittelbar in ein Fertigprodukt eingehenden Güter, die aber im Gegensatz zu den Rohstoffen keinen Hauptbestandteil eines Fertigprodukts bilden, sondern nur eine untergeordnete Bedeutung für ein Fertigprodukt haben (z. B. Nägel, Lack, Leim).“¹³ Die Abgrenzung zu den Rohstoffen kann allerdings fließend sein und wird auch vielfach von der Behandlung in der Kostenrechnung des Unternehmens abhängig gemacht (Verrechnung als Fertigungsmaterial oder Gemeinkostenmaterial).¹⁴

„**Betriebsstoffe** sind alle unmittelbar oder mittelbar bei der Produktion verbrauchten Güter, die im Gegensatz zu den Roh- und Hilfsstoffen keinen Bestandteil des fertigen Erzeugnisses bilden (z. B. Schmiermittel, Brennstoffe, Reinigungsmittel).“¹⁵ Betriebsstoffe unterscheiden sich vom Anlagevermögen dahingehend, dass sie lediglich bei der Produktion einmalig eingesetzt werden können; dann sind sie verbraucht.¹⁶

¹¹ Vgl. Frick, Wilhelm: Bilanzierung nach dem Rechnungslegungsgesetz, Frankfurt/Wien 2003, S. 184.

¹² Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 170.

¹³ Lück, Wolfgang in Lück, Wolfgang: a.a.O., S. 689.

¹⁴ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 170.

¹⁵ Lück, Wolfgang in Lück, Wolfgang: a.a.O., S. 689.

¹⁶ Vgl. Hirschler, Klaus / Sulz, Gottfried / Schaffer, Thomas in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 224, Rz 34.

2.2.2. UNFERTIGE ERZEUGNISSE

„Zu den unfertigen Erzeugnissen (§ 224 Abs. 2 B I Z 2 UGB) gehören alle Vermögensgegenstände, an denen bereits ein Be- oder Verarbeitungsprozess vorgenommen wurde, die aber noch nicht auslieferungsfähig sind, da für sie noch eine weitere Be- oder Verarbeitung vorgesehen ist.“¹⁷ Unfertige Erzeugnisse bilden die technische und zeitliche Vorstufe der fertigen Erzeugnisse.¹⁸ „Mit dem Zeitpunkt des Beginns der Be- oder Verarbeitung von Materialien zur Herstellung eines Erzeugnisses hat eine Umgliederung des Vermögensgegenstandes von den Roh- und Hilfsstoffen zu den „unfertigen Erzeugnissen“ stattzufinden.“¹⁹ Zu den unfertigen Erzeugnissen zählen auch Produkte, die zwar den technischen Fertigungsprozess beendet haben, jedoch bis zu ihrer endgültigen Verkaufsfähigkeit noch einem weiteren Lagerungs- oder Reifungsprozess unterliegen (z. B. Wein, Käse).²⁰ Bei mehrstufigen Unternehmen können sich Schwierigkeiten in der Zuordnung ergeben, wenn Zwischenerzeugnisse bereits veräußerungsfähig sind und als solche veräußert werden. Hier ist die Zuordnung zu unfertigen Erzeugnissen bzw. fertigen Erzeugnissen unter Beachtung des Grundsatzes der Stetigkeit gemäß § 223 Abs. 1 UGB vorzunehmen.²¹

2.2.3. FERTIGE ERZEUGNISSE UND WAREN

„Unter den **fertigen Erzeugnissen** sind verkaufsfertige selbsterstellte Produkte des erzeugenden Unternehmens auszuweisen, wenn sie den Produktions- bzw. Reifeprozess durchlaufen haben und somit versandfertig bzw. auslieferungsfähig sind.“²² Diese Beurteilung hat allein aus der Sicht des bilanzierenden

¹⁷ Hofians, Robert in Straube, Manfred: a.a.O., § 224, Rz 36.

¹⁸ Vgl. Mandl, Dieter: a.a.O., S. 797.

¹⁹ Ebenda, S. 798.

²⁰ Vgl. Hirschler, Klaus / Sulz, Gottfried / Schaffer, Thomas in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 224, Rz 35

²¹ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 171.

²² Hirschler, Klaus / Sulz, Gottfried / Schaffer, Thomas in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 224, Rz 36

Unternehmens zu erfolgen, dessen fertige Erzeugnisse können in anderen Unternehmen den Posten Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse oder Waren zuzuordnen sein, sofern sie dort überhaupt zu den Vorräten zählen.²³

Bei **Waren** handelt es sich um fremdbezogene Vermögensgegenstände, die ohne Be- oder Verarbeitung verkauft werden.²⁴

Gemeinsames Merkmal von „Fertigen Erzeugnissen“ und „Waren“ ist somit die Veräußerung ohne jede weitere Be- oder Verarbeitung.

„Ein gesonderter Ausweis von Fertigerzeugnissen einerseits und Waren andererseits ist nach den gesetzlichen Vorschriften nicht erforderlich, obwohl der getrennte Ausweis dieser beiden Gruppen bei gemischten Unternehmen einen besseren Einblick in die Vermögenslage des Unternehmens schaffen würde.“²⁵

„Die Bilanzierungspflicht von **unterwegs befindlichen Waren** beginnt und endet grundsätzlich mit dem Gefahrenübergang bzw. dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber.“²⁶

Kommissionsware ist bis zur Erfüllung des Abwicklungsgeschäftes beim Kommittenten zu bilanzieren, da der Kommissionär zwar rechtlich, aber nicht wirtschaftlich Eigentümer der Kommissionsware ist.

²³ Vgl. Hofians, Robert in Straube, Manfred: a.a.O., § 224, Rz 37.

²⁴ Vgl. Mandl, Dieter: a.a.O., S. 840.

²⁵ Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 171.

²⁶ Hirschler, Klaus / Sulz, Gottfried / Schaffer, Thomas in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 224, Rz 36.

2.2.4. NOCH NICHT ABRECHENBARE LEISTUNGEN

„Als Inhalt der Bilanzposition „noch nicht abrechenbare Leistungen“ kommen bereits angefallen Aufwendungen für zu erbringende (Dienst-)Leistungen (z. B. Aufträge zur Durchführung technischer Entwicklungsarbeiten, Entwicklung von Software, Aufträge zur Durchführung von Abschlussarbeiten oder zur Erstellung von Jahresabschlüssen, Aufträge an Beratungsunternehmen), aber auch Aufwendungen für körperliche Vermögensgegenstände (insb. bei der Errichtung von Bauwerken auf fremden Grund sowie im Industriebau) zum Ansatz.“²⁷ Voraussetzung für den Ausweis unter dem Posten „noch nicht abrechenbare Leistungen“ ist das Bestehen eines rechtsgültig abgeschlossenen Vertrages. Unter diesem Posten sind daher alle unfertigen, nicht teilabgerechneten Leistungen und all jene Leistungen auszuweisen, die zwar aus der Sicht des bilanzierenden Unternehmens fertiggestellt, aber noch nicht „übergeben“ wurden.²⁸

„Im Zusammenhang mit der Abrechenbarkeit von Leistungen stellt sich auch die Frage der Zulässigkeit einer **Teilgewinnrealisierung** im Zuge der Leistungserbringung. Diese ist nach herrschender Ansicht zulässig, wenn die Erbringung von Teilleistungen vertraglich vereinbart wurde und eine gewisse Selbständigkeit und Abgrenzbarkeit dieser Leistungen gegeben ist.“²⁹ Die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 2154) führen dazu u.a. aus: „Bei Erbringung abgrenzbarer Teilleistungen wird mit dem Abschluss jeder einzelnen Teilleistung der darauf entfallende Gewinnanteil verwirklicht. ... Bei Bauleistungen ist für die Gewinnrealisierung auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums in Form der Übertragung der faktischen Verfügungsmöglichkeit abzustellen.“ Der UFS stellt in seiner aktuellen Rechtsprechung allerdings auch klar, dass vereinbarte Teilzahlungen kein taugliches Kriterium für die Annahme von Teilleistungen dar-

²⁷ Eberhartinger, Eva / Haslinger, Stefan / Strimitzer, Eugen in RWZ 1996: Die Bilanzierung noch nicht abrechenbarer Leistungen, S. 12.

²⁸ Vgl. Hofians, Robert in Straube, Manfred: a.a.O., § 224, Rz 38.

²⁹ Eberhartinger, Eva / Haslinger, Stefan / Strimitzer, Eugen in RWZ 1996: a.a.O., S. 12.

stellen (UFS vom 11.03.2010, RV/0170-F/08). Auch im Fall der Annahmeverweigerung durch den Abnehmer tritt keine Gewinnrealisierung ein.³⁰

Insbesondere bei den noch nicht abrechenbaren Leistungen spielen **erhaltene Anzahlungen** häufig eine sehr wesentliche Rolle. Unter der Rechtslage des HGB idF des RLG wurde in der Literatur kontroversiell diskutiert, ob diese aktivisch saldiert werden dürfen. Klarstellend dazu wurde mit dem EU-GesRÄG 1996 § 225 Abs. 6 UGB um folgenden zweiten Satz ergänzt: „Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen sind, soweit Anzahlungen auf Vorräte nicht von einzelnen Posten der Vorräte offen abgesetzt werden, unter den Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen.“ Die Unterscheidung zwischen Anzahlungen auf Bestellungen und Anzahlungen auf Vorräte soll klarstellen, dass eine offene Absetzung von den Vorräten nur insoweit vorgenommen werden darf, als für den Auftrag, auf den sich die erhaltene Anzahlung bezieht, bereits Gegenstände des Vorratsvermögens angeschafft bzw. hergestellt worden sind.³¹ „Allerdings ist diese Absetzung nur bis zu jener Höhe zulässig, in der bereits entsprechende Aufwendungen angefallen sind, die in den Vorräten ausgewiesen werden.“³²

Exkurs: Fertige Leistungen

Das Gesetz sieht zwar einen eigenen Posten für „Fertige Erzeugnisse“ vor, nicht jedoch für fertige Leistungen.

Im juristischen Sinne handelt es sich bei noch nicht abrechenbaren Leistungen um eine in Entstehung befindliche Forderung. Der gesonderte Ansatz unter den Vorräten ist damit zu begründen, dass ein Ausweis als Forderung in der Bilanz nur dann zulässig ist, wenn der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung eingetreten ist. Voraussetzung für die Gewinnrealisierung ist die Vollendung und Abnahme der Leistung. Bei abrechenbaren, aber am Bilanzstichtag noch nicht abgerechneten Leistungen ist somit die Gewinnrealisierung bereits erfolgt. Ein

³⁰ Vgl. EStR Rz 2155.

³¹ Vgl. Sterl, Richard in SWK 9/1996: Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen, D12.

³² Hofians, Robert in Straube, Manfred: a.a.O., § 225, Rz 22.

Ausweis unter den Vorräten ist daher nicht mehr zulässig, es hat ein Ansatz unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu erfolgen.³³

2.2.5. GELEISTETE ANZAHLUNGEN

Analog zu den Untergruppen beim Anlagevermögen sieht § 224 Abs. 2 B I Z 5 UGB den Ausweis von geleisteten Anzahlungen auf Vorräte in einem eigenen Posten vor. Entscheidend für die Umgliederung von den Anzahlungen auf den jeweiligen Vorratsposten ist der Zeitpunkt des Gefahrenübergangs.³⁴ Eine Untergliederung der Anzahlungen nach den einzelnen Posten des Vorratsvermögens ist zwar gesetzlich nicht vorgegeben, wird aber sinnvoll sein, wenn die Anzahlungen von wesentlichem Umfang sind.³⁵

³³ Vgl. Eberhartinger, Eva / Haslinger, Stefan / Strimitzer, Eugen: a.a.O.

³⁴ Vgl. Hofians, Robert in Straube, Manfred: a.a.O., § 224, Rz 39.

³⁵ Vgl. Frick, Wilhelm: a.a.O., S. 186.

3. DIE BEWERTUNG VON VORRÄTEN

3.1. ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE DER BEWERTUNG

Im dritten Teil des Unternehmensgesetzbuches – beginnend ab § 201 – befinden sich die Bewertungsvorschriften. § 201 UGB regelt die allgemeinen Grundsätze der Bewertung, welche für alle Bilanzposten anzuwenden sind.

Absatz 1 normiert, dass die Bewertung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen hat.

Absatz 2 zählt einige besondere Grundsätze auf, welche in der Folge näher erläutert werden.

Generell gilt für alle besonderen Bewertungsgrundsätze (§ 201 Abs. 2 letzter Satz UGB), dass ein Abweichen von diesen Grundsätzen nur bei Vorliegen besonderer Umstände zulässig ist.

3.1.1. DER GRUNDSATZ DER BEWERTUNGSSTETIGKEIT

Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit besagt, dass die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden beizubehalten sind.

Häufig wird dieser Grundsatz auch als **materielle Bilanzkontinuität** bezeichnet. Ziel dieses Grundsatzes ist primär, die Vergleichbarkeit aufeinander folgender Jahresabschlüsse, insbesondere der Gewinn- und Verlustrechnung, zu gewährleisten. Widerspricht diese Zielsetzung im Einzelfall der Generalnorm der §§ 195 bzw. 222 Abs. 2 UGB, geht die Generalnorm vor.³⁶

„Aus der Forderung nach Vergleichbarkeit ergibt sich u.a., dass art- und funktionsgleiche Vermögensgegenstände und Schulden nach gleichen Methoden zu bewerten sind, wenn nicht sachliche Gründe eine andere Behandlung recht-

³⁶ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 45.

fertigen (Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung). Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung bildet andererseits die Voraussetzung für die Anwendung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit.“³⁷

„Unter „**Bewertungsmethode**“ ist jedes Verfahren der Ermittlung von Wertansätzen zu verstehen, das einem bestimmten (festgelegten) Ablauf folgt und bestimmte (festgelegte) Bewertungselemente verwendet. Jeder Wertansatz muss nach einer aus den gesetzlichen Vorschriften abgeleiteten Bewertungsmethode ermittelt werden.“³⁸

Die Bewertungsmethoden unterscheiden sich von den Bilanzierungsmethoden des § 236 Z 1 UGB, sodass die Ausübung von Bilanzansatzwahlrechten (§ 198 Abs. 7 und 10 UGB) nicht unter das Stetigkeitsgebot fällt.³⁹

3.1.2. DER GRUNDSATZ DER UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG

Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens (als Gesamtheit in der bisherigen Form) auszugehen, solange dem nicht **tatsächliche oder rechtliche Gründe** entgegenstehen (auch „Going-Concern-Prämisse“ genannt).

„Der Wert von Gegenständen wie auch der Wert von ganzen Unternehmen hängt sehr stark vom Ertrag ab, der mit diesen Gegenständen (mit diesem Unternehmen) erzielt wird. Der Ertragswert beinhaltet als wesentliche Komponente die Nachhaltigkeit der Ertragserzielung. Ist diese Nachhaltigkeit nicht ge-

³⁷ Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs. 2 Z 1 HGB) und zur Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 236 HGB).

³⁸ Ebenda.

³⁹ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 45.

geben, so beeinträchtigt das den Wert des Gegenstandes (des Unternehmens) im Regelfall erheblich.⁴⁰

Gemäß dem Grundsatz der Unternehmensfortführung sind bei der Bewertung idR nicht die Zerschlagungswerte der einzelnen Bilanzposten maßgeblich, sondern ihr Wert im Hinblick auf die normale Unternehmenstätigkeit.⁴¹

Als rechtliche Gründe, die der Going-Concern-Prämisse entgegenstehen, gelten insbesondere:⁴²

- Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung (Insolvenzeröffnungsgründe)
- Eröffnung eines Konkurs- oder Ausgleichs- bzw. Sanierungsverfahrens (idF des IRÄG 2010, Inkrafttreten 01.07.2010)
- Ablehnung des Konkursverfahrens mangels Masse
- Auflösung der Gesellschaft

Tatsächliche Gründe sind vor allem⁴³:

- Konkursnähe
- wirtschaftliche Schwierigkeiten mit nachhaltiger Wirkung
- die Ausschöpfung sämtlicher Kreditlinien
- ungenügende Eigenkapitalausstattung
- Unfinanzierbarkeit von erforderlichen Investitionen zur Erhaltung der Konkurrenzfähigkeit
- dauernde Ertragslosigkeit

Da das Gesetz keine Aussage darüber macht, für welchen Zeitraum die Prämisse der Unternehmensfortführung noch gegeben sein muss, damit die An-

⁴⁰ Bertl, Romuald / Kofler, Herbert / Mandl, Dieter: Praxis der neuen Rechnungslegung, Wien 1997, S. 44.

⁴¹ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 2007, S. 302.

⁴² Vgl. Payer, Andreas / Jaufer, Clemens in RdW 2007/86: Fortbestehensprognose und Going-Concern, S. 67.

⁴³ Vgl. Ebenda.

wendung dieses Grundsatzes begründbar ist, geht man von einem Richtwert von ungefähr 12 Monaten aus.⁴⁴

3.1.3. DIE GRUNDSÄTZE DER STICHTAGSBEZOGENEN BEWERTUNG UND DER EINZELBEWERTUNG

Der Grundsatz der Stichtagsbewertung

Die Bewertung hat grundsätzlich zu den Verhältnissen am Bilanzstichtag zu erfolgen. Hierzu ergänzt § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB, dass sogenannte wertaufhellende Umstände zu berücksichtigen. Näheres dazu ist dem Kapitel 3.1.4. „Der Grundsatz der Vorsicht“ im Absatz „Werterhellende Umstände“.

Der Grundsatz der Einzelbewertung

In § 201 Abs. 2 Z 3 UGB ist – basierend auf dem Grundsatz der Vorsicht – der Grundsatz der Einzelbewertung geregelt, wonach jeder Aktiv- und jeder Passivposten gesondert zu bewerten ist.⁴⁵ „Folglich muss bei noch nicht realisierten Verlusten, z. B. infolge gesunkener Wiederbeschaffungspreise einzelner Vorräte, auch dann abgewertet werden, wenn bei anderen Vorräten Wertsteigerungen (noch nicht realisierte Gewinne) zu verzeichnen waren.“⁴⁶ Abweichungen zum Grundsatz der Einzelbewertung können sich durch die sogenannten Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 209 UGB) ergeben, welche im Kapitel 3.2. erläutert werden.

Exkurs: Identitätspreisverfahren

Das Identitätspreisverfahren ist das einzige Bewertungsverfahren, das dem Grundsatz der Einzelbewertung voll und ganz entspricht. „Die Anwendung des Identitätspreisverfahrens hat jedoch zur Voraussetzung, dass die einzelnen Gegenstände, soweit es sich um gleichartige Güter mit unterschiedlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt, entweder getrennt gelagert oder

⁴⁴ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 48 f.

⁴⁵ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 303.

⁴⁶ Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 201, Rz 40.

durch besondere Merkmale (z. B. Motornummer, Gerätenummer) gekennzeichnet werden.“⁴⁷

Die Bewertung nach dem Identitätspreisverfahren bringt sowohl in der Abfäsbungsbewertung als auch in der Schlussbestandsbewertung erhebliche Mehrarbeit mit sich. Sie wird also nur dort angewendet werden, wo es sich um Gegenstände mit relativ hohen Anschaffungs-(Herstellungs-)kosten handelt.⁴⁸

Beispiel für das Identitätspreisverfahren:

Ein Gegenstand zeigt folgende mengenmäßige Entwicklung:			
Einkauf am 27. 8.	3.000 kg zu 100 €		
Einkauf am 15. 12.	3.000 kg zu 70 €		
Abfassung am 15. 11.	1.500 kg (aus Einkauf vom 27. 8.)		
Der Preis am Bilanzstichtag beträgt 75 €			
Methode 1 (Einzelbewertung)			
Endbestand	Anschaffungskosten	Abwertung	Bewertung zum Abschlussstichtag
1.500 kg à 100 €	150.000 €	25 €/kg = 37.500 €	112.500 €
3.000 kg à 70 €	210.000 €		210.000 €
	360.000 €	37.500 €	322.500 €
Methode 2 (Durchschnittspreis)			
Endbestand	Anschaffungskosten	Abwertung	Bewertung zum Abschlussstichtag
1.500 kg à 100 €	150.000 €		
3.000 kg à 70 €	210.000 €		
4.500 kg à 80 €	360.000 €	5 €/kg = 22.500 €	337.500 €

Abb. 1: Beispiel für das Identitätspreisverfahren ⁴⁹

⁴⁷ Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 181.

⁴⁸ Vgl. Ebenda, S. 182.

⁴⁹ Vgl. Ebenda, S. 182.

3.1.4. DER GRUNDSATZ DER VORSICHT

§ 201 Abs. 2 Z 4 UGB führt den Grundsatz der Vorsicht an. „Obzwar bei den allgemeinen Grundsätzen der Bewertung angeführt, ist der Grundsatz der Vorsicht **für die gesamte Jahresabschlussaufstellung von Bedeutung**. Sie hat aufgrund dieser Vorschrift unter der Maxime zu erfolgen, dass der Unternehmer sich im Zweifel ärmer zu machen habe, niemals aber reicher.“⁵⁰

In der Literatur wird aber auch auf die Gefahr dieses Grundsatzes hingewiesen: „Wo die berechtigte Vorsicht aufhört und die unberechtigte Willkür in der Bewertung beginnt, bleibt vielfach offen. Das Prinzip ist in der Praxis häufig dazu benutzt worden, jedes Maß der Unterbewertung zu rechtfertigen. ... Ein so verstandenes Vorsichtsprinzip dient weniger der Erfassung der in Risiken liegenden Gefahren, sondern vielmehr der Schaffung eines Manipulationsspielraumes (vornehmer „Ermessensspielraum“ genannt).“⁵¹

Im UGB werden insbesondere die folgenden speziellen Ausprägungen des Vorsichtsprinzips hervorgehoben:

- Das Realisationsprinzip
- Berücksichtigung von erkennbaren Risiken und drohenden Verlusten, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind
- Wertaufhellende Umstände
- Grundsatz der Berücksichtigung von Wertminderungen unabhängig vom Ergebnis

Das Realisationsprinzip

§ 201 Abs. 2 Z 4 lit. a UGB besagt, dass nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen sind. Das Gesetz sagt allerdings nichts darüber aus, was im Einzelnen unter **Gewinnverwirklichung** zu verstehen ist.⁵² In der

⁵⁰ Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 306.

⁵¹ Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1987, S. 466.

⁵² Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 54.

Literatur wird Realisierung häufig mit der Erlangung der Verfügungsmacht (Rechtstitel) beschrieben.⁵³

Berücksichtigung von erkennbaren Risiken und drohenden Verlusten, die in dem oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB sind erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.

Im Gegensatz zur Vorschrift in § 201 Abs. 2 Z 4 lit. a UGB (Gewinnrealisierung) sind also noch nicht realisierte, aber bereits drohende Verluste sehr wohl – meist im Schätzungswege – bei der Bewertung zu berücksichtigen. „Dabei entspricht es dem Vorsichtsprinzip am ehesten, bei mehreren Schätzungsalternativen stets eine etwas pessimistischere als die wahrscheinliche Alternative zu wählen.“⁵⁴

Wertaufhellende Umstände

§ 201 Abs. 4 lit. b UGB verlangt auch die Berücksichtigung sogenannter wertaufhellender Umstände. Wertaufhellend sind Umstände, die zum Bilanzstichtag bereits bestehen, allerdings erst danach bekannt werden. Sie erlauben somit Rückschlüsse auf die Verhältnisse zum Bilanzstichtag. „Maßgeblich ist allerdings nicht das konkrete Wissen des Bilanzierenden am Bilanzstichtag (= Fiktion der Bilanzerstellung am Bilanzstichtag), sondern kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift sind auch all jene Informationen zu berücksichtigen, die Tatsachen betreffen, die am Bilanzstichtag bereits objektiv bestanden haben, aber erst zwischen dem Stichtag und dem Tag der

⁵³ Vgl. Bertl, Romuald / Kofler, Herbert / Mandl, Dieter: a.a.O., S. 44.

⁵⁴ Ennöckl, Wolfgang in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Wien 2009: Abschnitt A.II., S. 18.

Bilanzerstellung bekannt werden.“⁵⁵ „Dieser Grundsatz erstreckt sich sowohl auf negative als auch auf positive Ereignisse.“⁵⁶

Wertbeeinflussende Faktoren (Umstände, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, aber noch vor Bilanzerstellung bekannt werden) hingegen sind nicht zu berücksichtigen.

Grundsatz der Berücksichtigung von Wertminderungen unabhängig vom Ergebnis

Die Bestimmung des § 201 Abs. 2 Z 4 lit. c UGB gehört der Literatur zufolge schon seit langem zu den unbestrittenen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, sodass sich durch die Gesetzwerdung nichts geändert hat.⁵⁷ „Die Bestimmung des § 201 Abs. 2 Z 4 lit. c UGB stellt klar, dass auf Abschreibungen nicht aufgrund bilanzpolitischer Überlegungen verzichtet werden darf.“⁵⁸

3.1.5. DER GRUNDSATZ DER PERIODISIERUNG

§ 201 Abs. 2 Z 5 UGB kodifiziert, dass Aufwendungen und Erträge **unabhängig vom Zahlungszeitpunkt** dem entsprechenden Geschäftsjahr zuzuordnen sind. „Diese Aussage gilt gleichsam als Charakteristikum der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich im Gegensatz zur Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, die idR auf den Zahlungszeitpunkt abstellt.“⁵⁹ Gemäß diesem Grundsatz ist daher ausschließlich relevant, ob die Ursache der Aufwendungen im abgelaufenen Geschäftsjahr liegt bzw. die Erträge in ihm realisiert wurden.⁶⁰

⁵⁵ Bertl, Romuald / Fraberger, Friedrich in RWZ 1996: Werterhellung/Wertbeeinflussung, S. 237.

⁵⁶ Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 304.

⁵⁷ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 55.

⁵⁸ Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 306.

⁵⁹ Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 201, Rz 47.

⁶⁰ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 307.

3.1.6. DER GRUNDSATZ DER BILANZIDENTITÄT

§ 201 Abs. 2 Z 6 UGB besagt, dass die Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres mit der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen muss. „Dieser an sich selbstverständliche Grundsatz soll verhindern, dass etwa Aufwands- bzw. Ertragskorrekturen aus Vorjahren (z. B. auf Grund von Betriebsprüfungen) oder grobe Fehler unmittelbar in die Eröffnungsbilanz des laufenden Geschäftsjahres aufgenommen werden. ... Die Bilanzidentität leitet sich aus der Forderung der Übereinstimmung der Summe der Periodenerfolge (als Ergebnis der Periodenerträge abzüglich der Periodenaufwendungen) mit dem Totalerfolg (als Ergebnis der Gesamteinnahmen abzüglich der Gesamtausgaben) eines Unternehmens ab.“⁶¹

3.1.7. ABWEICHEN VON DEN ALLGEMEINEN GRUNDSÄTZEN

Im § 201 Abs. 2 letzter Satz UGB ist das Abweichen von den allgemeinen Grundsätzen der Bewertung geregelt. Demnach ist dies nur bei Vorliegen **besonderer Umstände** zulässig. „Die angewandte abweichende Bewertungsmethode muss zulässig sein und den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen. ... Besondere Umstände können etwa dann vorliegen, wenn die Aufsichtsbehörde z. B. bei Banken oder Versicherungsunternehmungen anderer Meinung ist. Eine Änderung der Bewertungsmethode aus rein bilanzpolitischen Gründen ist hingegen nicht zulässig.“⁶²

⁶¹ Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 37.

⁶² Ennöckl, Wolfgang in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt A.II., S. 19.

3.2. BEWERTUNGSVEREINFACHUNGSVERFAHREN

Die Bestimmungen des § 209 UGB stellen eine Ergänzung zu den allgemeinen Bewertungsvorschriften dar. Da man in der Praxis bei der Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, die für die Bewertung maßgebend sind, bei Anwendung des Prinzips der Einzelbewertung häufig auf Schwierigkeiten stößt, gewährt § 209 UGB unter Zulassung bestimmter Verfahren praxisgerechte Erleichterungen, welche in der Folge näher erläutert werden.⁶³

3.2.1. FESTWERTVERFAHREN

§ 201 Abs. 2 Z 3 UGB sieht den Grundsatz der Einzelbewertung vor (siehe dazu Kapitel 3.1.3.). Dieser Grundsatz wird durch § 209 Abs. 1 UGB für das Sachanlagevermögen sowie für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe allerdings durchbrochen, da eine Gruppenbewertung dieser Vermögensgegenstände normiert wird.

„Das Wesen dieser Regelung besteht darin, dass Vermögensgegenstände, die zu einem (voraussichtlich) gleichbleibenden Bestand im Unternehmen ständig benötigt werden, nicht jährlich inventarisiert und bewertet, sondern mit einem einmal ermittelten Wert in der Bilanz angesetzt werden.“⁶⁴

Voraussetzungen für die Anwendung der Festbewertung:⁶⁵

- es handelt sich um Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe oder um Gegenstände des Sachanlagevermögens,
- die Gegenstände werden regelmäßig ersetzt,
- ihr Gesamtwert ist von untergeordneter Bedeutung,
- der Bestand unterliegt in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung voraussichtlich nur geringen Veränderungen.

⁶³ Ennöckl, Wolfgang in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt A.II., S. 26.

⁶⁴ Autor unbekannt in RWP 2009/30: Das Festwertverfahren nach § 209 Abs. 1 UGB, S. 125.

⁶⁵ Vgl. Bertl, Romuald / Kofler, Herbert / Mandl, Dieter: a.a.O., S. 59 f.

Über die Interpretation der **untergeordneten Bedeutung** ist man sich in der Literatur uneinig. Nach Egger / Samer / Bertl kann als Vergleichsgröße das Gesamtvermögen angesehen werden und soll ein Prozentsatz zwischen **2 und etwa 3%** nicht überschritten werden.⁶⁶ Nach Frick hingegen spricht man von untergeordneter Bedeutung, wenn der einzelne Festwert **unter 10%** der Bilanzsumme liegt.⁶⁷

Der einmal angesetzte Festwert ist mindestens alle fünf Jahre durch Bestandsaufnahme zu überprüfen. § 209 Abs. 1 letzter Satz UGB sieht allerdings eine Änderung des angesetzten Festwertes nur dann vor, wenn sich bei neuerlicher Bestandsaufnahme eine **wesentliche Änderung des mengenmäßigen Bestandes** ergibt. Dies würde bedeuten, dass sich Änderungen der Anschaffungskosten nicht auf den Festwert auswirken. Aufgrund des geltenden strengen Niederstwertprinzips für das Umlaufvermögen sind nach herrschender Meinung aber auch Änderungen der Anschaffungskosten jedenfalls in die Festwertbewertung einzubeziehen.

„Der Ansatz eines Festwertes ist eine **Kann-Bestimmung** des UGB. Wird er jedoch einmal gewählt, unterliegt er dem Bewertungsstetigkeitsgebot gemäß § 201 UGB.“⁶⁸

Die steuerliche Anerkennung des Festwertansatzes unter oa. Voraussetzungen geben die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 2138 und 2324) vor.

3.2.2. GRUPPENBEWERTUNG

§ 209 Abs. 2 UGB normiert die mögliche Anwendung einer Gruppenbewertung für gleichartige Gegenstände des Finanzanlage- und des Vorratsvermögens, Wertpapiere (Wertrechte) sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände. Dadurch soll die Bewertung der Ver-

⁶⁶ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 184.

⁶⁷ Vgl. Frick, Wilhelm: a.a.O., S. 62.

⁶⁸ Autor unbekannt in RWP 2009/30: Das Festwertverfahren nach § 209 Abs. 1 UGB, S. 126.

mögensgegenstände wesentlich vereinfacht werden, gleichzeitig wird der Grundsatz der Einzelbewertung hierbei durchbrochen. Konkret spricht man vom gleitenden bzw. gewogenen Durchschnittspreisverfahren, welche in der Folge noch näher erläutert werden.

Voraussetzung für die Anwendung von Gruppenbewertungsverfahren ist wie bereits erwähnt die **Gleichartigkeit**. „Die Gleichartigkeit ist gegeben, wenn die Vermögensgegenstände der gleichen Warengattung angehören (artgleich) oder dem gleichen Verwendungszweck dienen (funktionsgleich).“⁶⁹ „Kein Kriterium für das Vorliegen von Gleichartigkeit ist nach überwiegender Auffassung die annähernde preisliche Gleichwertigkeit der Vermögensgegenstände. Dies wird aus der Formulierung abgeleitet, dass für Gegenstände des Finanzanlagevermögens, des Vorratsvermögens, Wertpapiere (Wertrechte) des Umlaufvermögens lediglich Gleichartigkeit vorliegen muss (Anm.: § 209 Abs. 2 UGB), während bei anderen beweglichen Vermögensgegenständen Gleichartigkeit bzw. annähernde Gleichwertigkeit gefordert wird (Anm.: § 209 Abs. 1 UGB).“⁷⁰ Auch die Einkommensteuerrichtlinien fordern für eine steuerliche Anerkennung der Gruppenbewertung lediglich die Gleichartigkeit der Wirtschaftsgüter (Rz 2315 f).

Hinsichtlich § 209 Abs. 2 UGB ist § 237 Z 11 UGB zu beachten, welcher besagt, dass bei der Anwendung der Gruppenbewertung die Unterschiedsbeträge für die jeweilige Gruppe, wenn die Bewertung im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Abschlussstichtag bekannten Börsenkurses oder Marktpreises einen erheblichen Unterschied aufweist. Da für die Bewertung der Vorräte generell das strenge Niederstwertprinzip gilt und somit eine mögliche Abwertung zwingend durchzuführen ist, hat § 237 Z 11 UGB allerdings nur Relevanz, wenn der Marktpreis oder Börsenkurs am Bilanzstichtag höher ist. „Damit soll dem

⁶⁹ Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 209, Rz 15.

⁷⁰ Bertl, Romuald / Hirschler, Klaus in RWZ 2002/85: Gruppenbewertung – Anwendungsvoraussetzungen und Wirkungen, S. 310.

Bilanzleser die Möglichkeit gegeben werden, etwaige erhebliche stille Reserven festzustellen.⁷¹

Unabhängig von der Anwendung einer konkreten Gruppenbewertungsmethode ist aber der bewertete Bestand noch mit dem beizulegenden Wert für gleichartige Vermögensgegenstände am Bilanzstichtag zu vergleichen, d.h., die Anwendung der §§ 204 Abs. 2 und 207 Abs. 3 UGB ist nicht ausgeschlossen, wodurch die Gefahr von Überbewertungen vermieden wird.⁷²

3.2.2.1. GLEITENDES DURCHSCHNITTSPREISVERFAHREN

Das gleitende Durchschnittspreisverfahren kommt dann zur Anwendung, wenn das Identitätspreisverfahren aus organisatorischen Gründen (mangels getrennter Lagerung bzw. getrennter Erfassung) nicht angewendet werden kann.⁷³ Es gilt auch als verfeinerte Variante des gewogenen Durchschnittspreisverfahrens.

Hierbei wird nach jedem Zugang ein neuer Durchschnitt berechnet, mit welchem all jene Abfassungen bewertet werden, die bis zum nächstfolgenden Zukauf getätigt werden. Zur Bewertung des Endbestandes wird der nach dem letzten Zukauf des Geschäftsjahres ermittelte Durchschnittswert herangezogen.⁷⁴ Der sich rechnerisch ergebende Durchschnittspreis am Ende des Geschäftsjahres ist wiederum dem beizulegenden Wert am Bilanzstichtag gegenüberzustellen (Niederstwertprinzip).

Wie aus oa. Ausführungen ersichtlich ist es für die Anwendung dieses Verfahrens Voraussetzung, dass die Reihenfolge der Zu- und Abgänge zeit- und mengenmäßig genau festgehalten ist.

⁷¹ Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 188.

⁷² Vgl. Bertl, Romuald / Hirschler, Klaus: a.a.O.

⁷³ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 279.

⁷⁴ Vgl. Mandl, Gerwald / Haase, Eva in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.1.b, S. 12 f.

Als Voraussetzung für eine steuerrechtliche Anerkennung führen die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 2316 f) eine Lagerbuchführung, die sowohl eine mengen- als auch eine wertmäßige Erfassung zulässt, an.

Beispiel zum gleitenden Durchschnittspreisverfahren:

Anfangsbestand	– kg	
Einkauf am 27. 8.	3.000 kg zu 100 € =	300.000 €
Abfassung am 15. 11.	1.500 kg zu 100 € =	150.000 €
	<hr/>	
	1.500 kg zu 100 € =	150.000 €
Einkauf am 15. 12.	3.000 kg zu 70 € =	210.000 €
	<hr/>	
Endbestand zu Anschaffungswerten	4.500 kg zu 80 € =	360.000 €
Abwertung	4.500 kg zu 5 € =	22.500 €
	<hr/>	
Endbestand zum niedrigeren Tagespreis	4.500 kg zu 75 € =	337.500 €

Abb. 2: Beispiel für das gleitende Durchschnittspreisverfahren ⁷⁵

3.2.2.2. GEWOGENES DURCHSCHNITTSPREISVERFAHREN

„Sind die Reihenfolge und die Menge der Abfassungen aufgrund einer nicht ordnungsgemäßen oder mangels Lagerbuchführung nicht bekannt, so kann das gleitende Durchschnittspreisverfahren nicht angewendet werden. In diesem Fall kann die Einsatzermittlung nach dem gewogenen Durchschnittspreisverfahren erfolgen.“⁷⁶

Beim gewogenen Durchschnittspreisverfahren werden alle Zugänge während des Jahres sowie der Anfangsbestand mengen- und wertmäßig addiert. Daraus wird ein Durchschnittspreis errechnet. Die gesamten Abfassungen des Jahres werden mit diesem Durchschnittspreis bewertet, wodurch sich ein mengenmäßiger Endbestand bewertet zum Durchschnittspreis ergibt. Der rechnerische Durchschnittspreis wird am Bilanzstichtag mit dem beizulegenden Wert verglichen, wodurch eine Abwertung auf dem Wert am Bilanzstichtag erforderlich

⁷⁵ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bert, Romuald: a.a.O., S. 183

⁷⁶ Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 279.

werden kann. „Mangels direkter Einsatzermittlung kann beim gewogenen Durchschnittspreisverfahren kein Schwund festgestellt werden.“⁷⁷

Auch steuerrechtlich gilt dieses Gruppenbewertungsverfahren als anerkannt (EStR Rz 2315).

Beispiel zum gewogenen Durchschnittspreisverfahren:

Anfangsbestand	– kg	
Einkauf am 27. 8.	3.000 kg zu 100 € =	300.000 €
Einkauf am 15. 12.	3.000 kg zu 70 € =	210.000 €
Gesamteinkauf	6.000 kg zu 85 € =	510.000 €
Abfassung	1.500 kg zu 85 € =	127.500 €
Endbestand zu Anschaffungswerten	4.500 kg zu 85 € =	382.500 €
Abwertung	4.500 kg zu 10 € =	45.000 €
Endbestand zum niedrigeren Tagespreis	4.500 kg zu 75 € =	337.500 €

Abb. 3: Beispiel für das gewogene Durchschnittspreisverfahren ⁷⁸

3.2.3. VERBRAUCHSFOLGEVERFAHREN

Neben der Gruppenbewertung erlaubt es § 209 Abs. 2 UGB im Bezug auf das Vorratsvermögen außerdem, soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, sogenannte Verbrauchsfolgeverfahren (oder auch als Kunstbewertungsverfahren bezeichnet) anzuwenden. Dabei wird unterstellt, dass die Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens in einer bestimmten Reihenfolge verbraucht oder veräußert werden. Die hierbei am häufigsten angewandten Methoden sind das FIFO-Verfahren, das HIFO-Verfahren und das LIFO-Verfahren. Weitere bekannte Verfahren, wie z. B. KIFO (Konzern in – first out), KILO (Konzern in – last out) sowie LOFO (lowest in – first out) werden in der Folge nicht näher erläutert, da sie in der Praxis nur sehr selten Anwendung finden bzw. steuerrechtlich nicht anerkannt werden.

⁷⁷ Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 279.

⁷⁸ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 184.

3.2.3.1. FIFO-VERFAHREN

„Das FIFO-Verfahren zählt zu jenen beiden Verbrauchsfolgeverfahren, welche explizit in § 209 Abs. 2 Satz 2 UGB erwähnt sind.“⁷⁹ Die Abkürzung FIFO steht für „first in - first out“. Bei diesem Verfahren wird somit unterstellt, dass die zuerst eingegangenen Zugänge als erstes abgefasst werden. Der Endbestand resultiert daher aus den letzten Zukäufen und wird auch zu diesen Preisen bewertet (z. B. Vorrat in Silo).⁸⁰ Die Anwendung des FIFO-Verfahrens ist gerade in Zeiten **hoher Preissteigerungen** insofern problematisch, als in der Erfolgsbilanz ein Materialverbrauch ausgewiesen wird, der weit unter den Tageswerten, wie sie am Bilanzstichtag gegeben sind, liegt. Es kommt dadurch zu einem Ausweis von unter Umständen erheblichen **Scheingewinnen**, da der den Erlösen gegenübergestellte Materialeinsatz unter jenen Beträgen liegt, die erforderlich sind, um die gleiche Menge an Material, Rohstoffen usw. nachzukaufen.⁸¹ „Aus Sicht einer gewinnminimierenden und auf Substanzerhaltung gerichteten Bilanzpolitik ist dieses Verfahren bei sinkenden Preisen zweckmäßig, da in diesem Fall der Verbrauch mit den höheren Anschaffungskosten bewertet wird.“⁸²

Steht die tatsächliche Verbrauchsabfolge der FIFO-Annahme nicht entgegen, so akzeptiert auch das Steuerrecht dieses Bewertungsverfahren (EStR Rz 2318).

⁷⁹ Mandl, Gerwald / Haase Eva in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.1.b, S. 15.

⁸⁰ Vgl. Urianek, Josef in SWK 14/15/1997: Gesetzliche Möglichkeiten bei Inventur und Inventar, W 45.

⁸¹ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 186.

⁸² Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 280.

Beispiel zum FIFO-Verfahren:

Anfangsbestand		– kg	
Zugang am 20. 8.		3.000 kg à 100 €	
Abfassung am 15. 11.		1.500 kg	
Zugang am 15. 12.		3.000 kg à 70 €	
Da die Abfassung vom 15. 11. nach dem FIFO-Verfahren zu bewerten ist, ergibt sich am 31. 12. folgender Endbestand:			
Endbestand	Anschaffungs- kosten	Abwertung	Bewertung zum Abschlussstichtag
1.500 kg à 100 €	150.000 €	25 €/kg = 37.500 €	112.500 €
3.000 kg à 70 €	210.000 €		210.000 €
	360.000 €	37.500 €	322.500 €

Abb. 4: Beispiel für das FIFO-Verfahren⁸³

3.2.3.2. HIFO-VERFAHREN

HIFO steht für highest in – first out. Bei diesem Verfahren wird also unterstellt, dass die Gegenstände mit den höchsten Preisen zuerst verbraucht werden. Der Endbestand am Bilanzstichtag wird somit mit den geringsten Einstandspreisen aller Zukäufe (inklusive Anfangsbestand) bewertet. Die HIFO-Methode entspricht dem Vorsichtsprinzip und eignet sich hauptsächlich für Gegenstände mit schwankenden Preisen.⁸⁴ „Die Anwendung des HIFO-Verfahrens hat praktisch keine Bedeutung, es entspricht aber dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip.“⁸⁵ Eine steuerrechtliche Bewertung nach dieser Methode ist nicht zulässig, da dies keiner realistischen Verbrauchsabfolge entspricht (s. EStR Rz 2322).

⁸³ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 185.

⁸⁴ Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 209, Rz 21.

⁸⁵ Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 188.

3.2.3.3. LIFO-VERFAHREN

LIFO steht für last in – first out. Auch dieses Verfahren ist in § 209 Abs. 2 zweiter Satz UGB explizit erwähnt. Das LIFO-Verfahren unterstellt, dass die zuletzt eingegangenen Vermögenswerte als erstes abgefasst werden. Der Endbestand resultiert daher aus dem Anfangsbestand sowie den ältesten Zugängen. Die Verbrauchsermittlung kann dabei indirekt oder direkt erfolgen, woraus sich allerdings unterschiedliche Bewertungen ergeben (siehe Beispiel).⁸⁶

„Das LIFO-Verfahren entspricht bei steigenden Preisen am ehesten dem kaufmännischen Vorsichtsprinzip, da es das Vermögen mit den niedrigeren (historischen) Preisen bewertet, den Aufwand jedoch zu aktuelleren Werten ausweist. **Scheingewinne** können dadurch vermieden werden, es bilden sich jedoch **stille Reserven**.“⁸⁷ „Die Folge ist allerdings ein unrealistisch niedriger Ausweis des Sachumlaufvermögens, da dieses mit Werten eingesetzt ist, die unter Umständen über mehrere Perioden zurückreichen.“⁸⁸ Aus diesen Gründen verweigern die österreichischen Finanzbehörden der Anwendung des LIFO-Verfahrens ihre Zustimmung. Sie begründen ihre Ablehnung aber auch damit, dass es nicht den normalen Gegebenheiten entspräche, dass grundsätzlich die zuletzt angeschafften Bestände zuerst abgefasst werden. Dort, wo dies nachgewiesen werden könne bzw. dem normalen Ablauf entspräche, bestünde gegen die Anwendung des LIFO-Verfahrens kein Einwand. Als mögliches Beispiel führen die Einkommensteuerrichtlinien die Lagerhaltung eines Kohlenhändlers an (Rz 2320).⁸⁹

„Während die FIFO-Annahme idR der praktischen Handhabung entspricht, führt das LIFO-Verfahren nur selten zu einer realitätskonformen Bewertung. Da die letzten Zugänge die Verbrauchsbewertung entscheidend bestimmen, besteht

⁸⁶ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 186.

⁸⁷ Mandl, Gerwald / Haase, Eva in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.1.b, S. 17.

⁸⁸ Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: S. 187.

⁸⁹ Vgl. Ebenda, S. 187 f.

die Gefahr der Beeinflussung des Ergebnisausweises durch gezielte Beschaffungspolitik zum Jahresende.“⁹⁰

Beispiel zum LIFO-Verfahren:

Anfangsbestand		1.000 kg à 10 €	
Abfassung 10. 1.		500 kg	
Zugang 20. 1.		800 kg à 11 €	
Abfassung 25. 1.		500 kg	
Endbestand 31. 1.		800 kg	
Methode 1 (indirekte Verbrauchsermittlung)			
		Bestand	Abfassung
Anfangsbestand	1.000 kg à 10 €	10.000 €	
Zugang 20. 1.	800 kg à 11 €	8.800 €	
Gesamtbestand	1.800 kg	18.800 €	
Abfassung Jänner	800 kg à 11 €		8.800 €
	200 kg à 10 €		2.000 €
Endbestand	800 kg à 10 €	8.000 €	10.800 €
Methode 2 (direkte Verbrauchsermittlung)			
		Bestand	Abfassung
Anfangsbestand	1.000 kg à 10 €	10.000 €	
Abfassung 10. 1.	500 kg à 10 €		5.000 €
Bestand	500 kg à 10 €	5.000 €	
Zugang 20. 1.	800 kg à 11 €	8.800 €	
Bestand	1.300 kg	13.800 €	
Abfassung 25. 1.	500 kg à 11 €		5.500 €
Endbestand	500 kg à 10 €	5.000 €	
	300 kg à 11 €	3.300 €	
	800 kg	8.300 €	10.500 €

Abb. 5: Beispiel für das LIFO-Verfahren ⁹¹

⁹⁰ Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 209, Rz 20.

⁹¹ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 187.

3.3. INVENTUR/INVENTAR ALS GRUNDLAGE DER BEWERTUNG

§ 191 UGB verpflichtet den Unternehmer, zu Beginn seines Unternehmens sowie für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres die dem Unternehmen gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und deren Wert anzugeben. Das Resultat dieses notwendigen Ermittlungs-, Kontroll-, Wiege- und Bewertungsprozesses ist das **Inventar**.⁹² Die im Inventar verzeichneten Einzelinformationen bilden den Ausgangspunkt für die Bilanz. Das Inventar muss daher alle erforderlichen Angaben über Art, Menge, Zustand und Qualität der Vermögensgegenstände und Schulden enthalten.⁹³

Als Voraussetzung für die Erstellung des Inventars gilt die Durchführung der **Inventur**. Unter Inventur versteht man die körperliche, d. h. die art-, mengen- und wertmäßige Bestandsaufnahme aller Vermögensgegenstände und Schulden zu einem bestimmten Stichtag.⁹⁴ „Darüber hinaus erfüllt die Inventur eine Kontrollfunktion, indem sie gemeinsam mit der Buchführung einen Vergleich von Ist- und Sollbeständen ermöglicht.“⁹⁵

Vor allem bei den Vorräten hat diese jährliche Bestandsaufnahme große Bedeutung. Um die Vollständigkeit des Anlagevermögens zu überprüfen, werden in der Praxis aber auch in größeren Abständen Anlageinventuren durchgeführt.⁹⁶

§ 192 UGB normiert, mittels welcher Inventurverfahren die Bestandsaufnahme erfolgen kann. Als Inventurverfahren wird die Art bzw. die Technik der Bestandsaufnahme ausgedrückt.⁹⁷

⁹² Vgl. Hirschler, Klaus / Posautz, Gerald in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 191, Rz 1.

⁹³ Vgl. Mandl, Dieter: a.a.O., S. 471.

⁹⁴ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 287.

⁹⁵ Torggler, Hellwig / Torggler, Ulrich in Straube, Manfred: a.a.O., § 192, Rz 1. Vgl. auch Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 288.

⁹⁶ Vgl. Vanas, Bernhard: Bilanzrecht – Eine juristische Einführung, Wien 2009, S. 20.

⁹⁷ Vgl. Bertl, Romuald / Kofler, Herbert / Mandl, Dieter: a.a.O., S. 22.

§ 192 Abs. 1 UGB gibt vor, dass die Vermögensgegenstände im Regelfall im Weg einer **körperlichen Bestandsaufnahme** zu erfassen sind. „Da unkörperliche Gegenstände, selbst wenn sie dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind, einer körperlichen Inventur nicht zugänglich sind, ist in diesem Fällen eine Buchinventur durchzuführen.“⁹⁸

§ 192 Abs. 2 UGB erlaubt es aber auch, die körperliche Bestandsaufnahme zu unterlassen, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden **anderen Verfahrens** gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

§ 192 Abs. 3 UGB regelt die **vorgelagerte** (maximal drei Monate vor Schluss des Geschäftsjahres) und die **nachgelagerte** (bis zu zwei Monate nach Schluss des Geschäftsjahres) **Inventur**.

§ 192 Abs. 4 UGB normiert die sogenannte **Stichprobeninventur**.

3.3.1. STICHTAGSINVENTUR

„Die Stichtagsinventur erfolgt durch Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag.“⁹⁹

§ 192 Abs. 3 UGB erlaubt es aber auch, Vermögensgegenstände nicht direkt am Bilanzstichtag im Inventar zu erfassen, wenn auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, dass der am Schluss des Geschäftsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

⁹⁸ Hirschler, Klaus / Posautz, Gerald in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 192, Rz 4.

⁹⁹ Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 288.

Gemäß EStR RZ 2112 ist es ausreichend, wenn die Inventur zeitnahe zum Bilanzstichtag aufgenommen wird. Ein Zeitraum von zehn Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag sollte jedoch nicht überschritten werden. Diese zeitliche Nähe zum Bilanzstichtag bildet den großen Vorteil der Stichtagsinventur, da eine relativ exakte Bestandsermittlung am Stichtag möglich ist.¹⁰⁰

3.3.2. PERMANENTE INVENTUR

Die laufende (oder permanente) Inventur ist eine besondere Art der Bestandsaufnahme, die dort üblich ist, wo eine große Anzahl von Wirtschaftsgütern aufzunehmen ist, sodass die Aufnahme in einem Zuge innerhalb weniger Tage nicht oder nur mit großen Schwierigkeiten durchführbar ist.¹⁰¹ Bei dieser Art der Inventur erfolgt die tatsächliche Aufnahme der Vermögensgegenstände über das ganze Geschäftsjahr verteilt. Anschließend erfolgt eine Fortrechnung des unterjährig festgestellten Istbestandes bis zum Bilanzstichtag aufgrund der Buchungsunterlagen.¹⁰² Es muss sichergestellt sein, dass jeder Buchbestand mindestens einmal im Geschäftsjahr körperlich überprüft und gegebenenfalls korrigiert wird. Wesentliche Voraussetzung für die Anwendung dieses Verfahrens ist es, dass alle Bestände und alle Zu- und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge in der Lagerbuchführung festgehalten werden und belegt sind. Außerdem müssen die Durchführung und die Ergebnisse der laufenden Aufnahmen protokolliert sowie diese Protokolle aufbewahrt werden.¹⁰³

Gemäß EStR Rz 2115 ist dieses Verfahren unter den oa. Voraussetzungen auch steuerlich anerkannt.

¹⁰⁰ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 289.

¹⁰¹ Vgl. Bertl, Romuald / Kofler, Herbert / Mandl, Dieter: a.a.O., S. 22 f.

¹⁰² Vgl. Torggler, Hellwig / Torggler, Ulrich in Straube, Manfred: a.a.O., § 192, Rz 5.

¹⁰³ Vgl. Richter, Martin in Lück, Wolfgang: Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung, Oldenburg 1998, S. 412.

3.3.3. VOR- ODER NACHGELAGERTE INVENTUR

Wie in § 192 Abs. 3 UGB festgehalten, sind auch eine vorgelagerte (frühestens drei Monate vor dem Bilanzstichtag) und eine nachgelagerte Inventur (spätestens zwei Monate nach dem Bilanzstichtag) zulässig. „Bei der vor- oder nachverlegten Stichtagsinventur ... wird der Bestand auf einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder zwei Monate nach dem Bilanzstichtag durch Stichtagsinventur oder permanente Inventur ermittelt und in einem besonderen Inventar verzeichnet.“¹⁰⁴ „Voraussetzung für dieses Verfahren ist, dass durch ein den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechendes Fortschreibungs- und Rückrechnungsverfahren sichergestellt ist, dass der am Schluss des Geschäftsjahres vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt bewertet werden kann.“¹⁰⁵

Steuerrechtlich ist diese Variante der körperlichen Bestandsaufnahme unter den oben angeführten Voraussetzungen ebenfalls anerkannt (EStR Rz 2114).

3.3.4. STICHPROBENINVENTUR

Die in § 192 Abs. 4 UGB normierte Stichprobeninventur bildete eine Ausnahme vom Grundsatz der vollständigen körperlichen Bestandsaufnahme von Vermögensgegenständen.¹⁰⁶ Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines aufgrund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.¹⁰⁷ „Als anerkannte Verfahren gelten das sogenannte Verfahren der geschichteten Mittelwertschätzung und gebundene Schätzverfahren.“¹⁰⁸

¹⁰⁴ Richter, Martin in Lück, Wolfgang: a.a.O., S. 412.

¹⁰⁵ Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 290.

¹⁰⁶ Vgl. Torggler, Hellwig / Torggler, Ulrich in Straube, Manfred: a.a.O., § 192, Rz 10.

¹⁰⁷ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 30.

¹⁰⁸ Richter, Martin in Lück, Wolfgang: a.a.O., S. 411.

„Stichprobenverfahren setzen zunächst eine EDV-mäßig geführte Bestandsfortschreibung voraus, falls sie entweder als Test für die ordnungsmäßige Bestandsfortschreibung dienen, oder gleichzeitig darauf aufbauend die überprüften Bestände dem Bilanzierenden als Grundlage bereitstellen.“¹⁰⁹

Die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 2117) setzen für eine steuerliche Anerkennung dieses Inventurverfahrens voraus:

- Das Verfahren muss den **GoB** entsprechen.
- Das Verfahren muss zu einem einer vollständigen körperlichen Bestandsaufnahme hinsichtlich **Einzelnachweis** der Wirtschaftsgüter und Gesamtwert gleichwertigen Ergebnis führen (Aussageäquivalenz).
- Die **statistische Grundgesamtheit** ist aus dem Lagerkollektiv eindeutig zu definieren und abzugrenzen. Sie ist dazu neben dem Ausscheiden von Extremwerten (z. B. verhältnismäßig besonders wertvolle Güter) und schwer kontrollierbaren Positionen (auch bei Verderb, Schwund etc.) insbesondere auch um Positionen mit buchmäßig negativem Bestand zu bereinigen.
- Die Aufnahme der Positionen in die Stichprobe hat durch eine Zufallsauswahl zu erfolgen.
- Als Maßstab dafür, ob eine Methode anerkannt ist, dient grundsätzlich die **statistische Methodenlehre**, wobei die Methode – in voller Übereinstimmung mit den GoB – gerade für Inventurzwecke geeignet sein muss.

Neben der Anforderung an die Aussageäquivalenz wird dem Grundsatz der Richtigkeit und Genauigkeit der Stichprobeninventur jedenfalls dann entsprochen, wenn

- der Sicherheitsgrad mit mindestens 95% und
 - der statistische Zufallsfehler mit höchstens 1% in die Stichprobenberechnung
- einfließen (EStR Rz 2118).

¹⁰⁹ Gierlinger, Bernadette in RWZ 1997: Grundsätze ordnungsmäßiger Stichprobeninventur, S. 186.

3.4. **MAßGEBLICHKEIT UND UMGEKEHRTE MAßGEBLICHKEIT**

Das Verhältnis von Unternehmensrecht und Steuerrecht kann wie folgt beschrieben werden: „Die Unternehmensbilanz ist jene Bilanz, die auf Grundlage der Vorschriften des UGB erstellt wird. Die Steuerbilanz ist die Bilanz, die den ertragsteuerlichen Vorschriften entspricht; sie ist daher die den abweichenden steuerlichen Vorschriften *angepasste Unternehmensbilanz*.“¹¹⁰

Normiert wird der Grundsatz der Maßgeblichkeit durch § 5 Abs. 1 EStG in dem es heißt: „Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) beziehen, sind die „unternehmensrechtlichen“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.“

„Die Rechtfertigung des Maßgeblichkeitsprinzips liegt im Vereinfachungsgedanken: Wenn bereits eine Gewinnermittlung auf der Grundlage eines Vermögensvergleichs vorliegt, dann soll nicht unabhängig davon ein zweiter Vermögensvergleich für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns durchgeführt werden.“¹¹¹

Das Maßgeblichkeitsprinzip lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- Treffen **unternehmens-** und **steuerrechtliche Muss-Bestimmungen** aufeinander, so ist in der UGB-Bilanz jedenfalls den unternehmensrechtlichen, in der Steuerbilanz den steuerrechtlichen Vorschriften zu folgen.

¹¹⁰ Marschner, Ernst in Baldauf, Anton / Kanduth-Kristen, Sabine / Laudacher, Marco / Lenneis, Christian / Marschner, Ernst: *Jakom Einkommensteuergesetz*, Wien 2008, § 4, Rz 201.

¹¹¹ Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: *Grundriss des österreichischen Steuerrechts*, Wien 2003, Rz 200.

- Treffen **unternehmensrechtliche Muss-Bestimmungen** mit **steuerrechtlichen Kann-Bestimmungen** aufeinander, so ist in der UGB-Bilanz jedenfalls, aber aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch in der Steuerbilanz den unternehmensrechtlichen Vorschriften zu folgen.
- Treffen **unternehmens- und steuerrechtliche Kann-Bestimmungen** aufeinander, so folgt die Steuerbilanz aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips der in der UGB-Bilanz gewählten unternehmensrechtlichen Vorschrift.
- Treffen eine **unternehmensrechtliche Kann-Bestimmung** und eine **steuerrechtliche Muss-Bestimmung** aufeinander, so ist in der Steuerbilanz unabhängig von der unternehmensrechtlich gewählten Vorschrift jedenfalls der steuerrechtlichen Muss-Bestimmung zu folgen.¹¹²

Vom **umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzip** spricht man, wenn die steuerliche Anerkennung steuerrechtlicher Wahlrechte durch das EStG davon abhängig gemacht ist, dass diese auch in der Unternehmensbilanz ausgeübt werden.¹¹³

Das oa. Argument der Vereinfachung wird in der Literatur dahingehend kritisiert, dass es im Zeitalter der EDV unproblematisch sei, aus den erfassten Grunddaten zwei unterschiedliche Ergebnisrechnungen zu entwickeln. Zudem bedarf auch die derzeitige Praxis schon einer umfangreichen Mehr-Weniger-Rechnung, um aus der Unternehmensbilanz das steuerliche Ergebnis zu errechnen.¹¹⁴

¹¹² Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 229.

¹¹³ Vgl. Mandl, Dieter: a.a.O., S. 786.

¹¹⁴ Vgl. Zorn, Nikolaus in ÖStZ 2001/391: Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Abgaberecht, S. 186.

3.5. BESONDERE BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN FÜR DAS UMLAUF- VERMÖGEN

Die unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften für das Umlaufvermögen finden sich in den §§ 206, 207 und 208 UGB.

Gemäß § 206 Abs. 1 UGB sind Gegenstände des Umlaufvermögens generell mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten – verringert um Abschreibungen gemäß § 207 UGB – anzusetzen.

Abs. 2 verweist hinsichtlich der Feststellung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf § 203 Abs. 2 bis 4 UGB, welche sinngemäß anzuwenden sind.

Abs. 3 sieht ein besonderes Wahlrecht für langfristige Aufträge vor, welches in der Folge noch näher behandelt wird.

§ 207 UGB sieht eine zwingende Abschreibung auf den niedrigeren Börsenkurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag vor. Man spricht daher auch vom **strengen Niederstwertprinzip**.

§ 208 UGB regelt das Wertaufholungsgebot, wonach Zuschreibungen vorgenommen werden müssen, wenn die Gründe für in der Vergangenheit getätigte Abschreibungen nicht mehr bestehen. Allerdings kann von dieser Zuschreibung abgesehen werden, wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung anerkannt wird, sofern er unternehmensrechtlich beibehalten wurde.

3.5.1. ANSCHAFFUNGSKOSTEN

Hinsichtlich der Definition der Anschaffungskosten verweist § 206 Abs. 2 UGB auf § 203 Abs. 2 UGB, welcher besagt:

„Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.“

Die Bewertung zu Anschaffungskosten findet Anwendung für all jene Gegenstände, die **von Dritten erworben** und im Unternehmen nicht bearbeitet wurden. Der Gegenstand muss der Verkehrsauffassung nach unverändert, d. h. gleichartig, funktionsgleich und gleichwertig bleiben.¹¹⁵

Als **Anschaffungszeitpunkt** gilt nach herrschender Ansicht der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums, also der Zeitpunkt der Lieferung, die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit. Der Übergang der Preisgefahr ist hingegen für den Zeitpunkt des Erwerbes wirtschaftlichen Eigentums unerheblich.¹¹⁶ Anschaffungskosten können auch verteilt über einen gewissen Zeitraum – die sogenannte **Erwerbsphase** – entstehen. „Der Beginn der Erwerbsphase wird durch die erste Handlung markiert, die eindeutig auf die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über einen konkreten Vermögensgegenstand abzielt.“¹¹⁷ Die Erwerbsphase endet zu dem Zeitpunkt, zu dem die Betriebsbereitschaft des Gegenstandes vorliegt.¹¹⁸

Wie § 203 Abs. 2 UGB ausführt, setzen sich die Anschaffungskosten aus folgenden Komponenten zusammen, welche in der Folge näher beschrieben werden:

¹¹⁵ Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 203, Rz 8.

¹¹⁶ Vgl. VwGH 25.02.1997, 97/14/0006

¹¹⁷ Janschek, Otto / Jung, Maximilian in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 203, Rz 17.

¹¹⁸ Vgl. Frick, Wilhelm: a.a.O., S. 74.

$$\begin{aligned} & \text{Anschaffungspreis} \\ + & \text{Anschaffungsnebenkosten} \\ + & \text{nachträgliche Anschaffungskosten} \\ - & \underline{\text{Anschaffungspreisminderungen}} \\ = & \text{Anschaffungskosten (Anschaffungswert)} \end{aligned}$$

Der **Anschaffungspreis** ergibt sich meist aus dem Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer, soweit dem Unternehmer ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG zusteht. Bei Anschaffungspreisen in ausländischer Währung erfolgt die Umrechnung mit dem Kurs am Tag der Voraus- oder Barzahlung bzw. Lieferung (Einbuchung der Verbindlichkeit).¹¹⁹ „Übernommene Verbindlichkeiten sind mit ihrem Rückzahlungsbetrag dem Anschaffungspreis hinzuzurechnen, weil es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinen Unterschied machen kann, ob an den Veräußerer sofort eine Barzahlung getätigt wird, aus der dieser die relevierte Verbindlichkeit tilgt, oder ob der Erwerber die Verbindlichkeit übernimmt und aus eigenen Mitteln tilgt.“¹²⁰

§ 203 Abs. 2 UGB normiert weiters, dass auch **Nebenkosten** zu den Anschaffungskosten zählen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. „Aufwendungen, die während des Anschaffungsvorgangs neben dem eigentlichen Anschaffungspreis für den Erwerb und die Nutzbarmachung von Vermögensgegenständen anfallen, werden als Anschaffungsnebenkosten bezeichnet.“¹²¹ Relevant sind demnach sämtliche anfallende Kosten während der bereits oben erwähnten Erwerbsphase. Sämtliche danach anfallende Kosten zählen zu den nachträglichen Anschaffungskosten. Typische Anschaffungsnebenkosten stellen beispielsweise Kosten einer Vertragserrichtung, Vermittlungsprovisionen, Transport- und Montagekosten und auch Steuern und sonstige öffentliche Abgaben, die mit dem Erwerbsvorgang zusammenhängen, dar.

¹¹⁹ Vgl. Frick, Wilhelm: a.a.O., S. 73.

¹²⁰ Bertl, Romuald / Fraberger Friedrich in RWZ 1996: Anschaffungskosten, S. 207.

¹²¹ Janschek, Otto / Jung, Maximilian in Hirschler, Klaus: § 203, Rz 56.

Anfallende Bankspesen dienen der Abwicklung des Zahlungsvorganges und nicht dem Erwerb oder der Herstellung der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes. Sie zählen daher nicht zu den Anschaffungsnebenkosten.¹²²

„Bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen und bei Handelswaren endet der Anschaffungsvorgang mit der erstmaligen Aufnahme in das Material- bzw. Warenlager. Die Lagerkosten selbst zählen nicht mehr zu den Anschaffungsnebenkosten.“¹²³

Fraglich ist, wann die geforderte Einzelzurechnung bei Anschaffungsnebenkosten vorliegt. Bei Leistungen, die durch Dritte erbracht werden, ist eine direkte Zurechnung zum Vermögensgegenstand meist möglich. Schwieriger wird es allerdings, wenn die Leistungen durch den Unternehmer selbst erbracht werden. In diesem Fall sind entsprechende Aufzeichnungen und Abrechnungen, aus der sich der unmittelbare und direkte Zusammenhang zwischen den Kosten und dem Kostenträger ableiten lässt, unerlässlich.¹²⁴ „Im Übrigen ist gerade bei Anschaffungsvorgängen auch an den Grundsatz der Wesentlichkeit zu denken, sodass eine entsprechend detaillierte Aufzeichnung der Tätigkeit zur Ermittlung einzeln zurechenbarer Kosten mit dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit nicht vereinbar wäre.“¹²⁵

Der Begriff der Anschaffungsnebenkosten umfasst auch jene Aufwendungen, die erforderlich sind, um den Gegenstand in einen **betriebsbereiten Zustand** zu versetzen. Ein Gegenstand gilt als betriebsbereit, wenn er entsprechend seiner konkreten betrieblichen Zweckbestimmung nutzungs- und einsatzfähig ist. Dazu gehören nach der Rechtsprechung Kosten der Montage, Fundamentierung, technische Umrüstung etc.¹²⁶

¹²² Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 144.

¹²³ Fattinger, Stefan in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.2.a, S. 19.

¹²⁴ Vgl. Bertl, Romuald / Hirschler, Klaus in RWZ 2002/37: (Nicht-)Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten, S. 130.

¹²⁵ Ebenda.

¹²⁶ Vgl. Bertl, Romuald / Fraberger, Friedrich in RWZ 1996: Anschaffungskosten, S. 207.

Bei **nachträglichen Anschaffungskosten** handelt es sich inhaltlich um Anschaffungskosten, welche in kausalem Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang und der Herstellung der Betriebsbereitschaft stehen. In der Regel werden dies Aufwendungen sein, die in einem gewissen zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen.¹²⁷ Nachträgliche Anschaffungskosten müssen den vom Bilanzierenden vorgesehenen Erwerb unterstützen und dürfen die Verkehrsgängigkeit des erworbenen Gegenstandes nicht verändern, da ansonsten ein Herstellungsvorgang vorläge.¹²⁸ Als Beispiele lassen sich etwa eine gerichtliche Erhöhung des ursprünglichen Kaufpreises oder die Vorschreibung einer zunächst nicht berücksichtigten Abgabe anführen.¹²⁹

„Besondere Bedeutung kommt den nachträglichen Anschaffungskosten im Bereich der unbeweglichen Vermögensgegenstände zu. Reparatur- und Umbauaufwendungen stellen nur dann nachträgliche Anschaffungskosten dar, wenn ohne Vornahme entsprechender Maßnahmen eine bestimmungsgemäße Nutzung des Gebäudes nicht möglich ist (anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand).“¹³⁰ Abweichend dazu lässt die Tendenz der aktuellen Rechtsprechung des VwGH erkennen, dass er in immer höherem Ausmaß bislang als Herstellungsaufwand aktivierungspflichtige Aufwendungen als sofort abzugsfähig anerkennt.¹³¹

Anschaffungspreisminderungen sind nach Abs. 2 letzter Satz von den Anschaffungskosten abzuziehen. Dies sind beispielsweise Preisnachlässe, Kundenrabatte und Boni. Ausschlaggebend ist allerdings wiederum die direkte Zurechenbarkeit zum Vermögensgegenstand, weshalb vom Gesamtumsatz

¹²⁷ Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 203, Rz 14.

¹²⁸ Vgl. Bertl, Romuald / Fraberger, Friedrich in RWZ 1996: Anschaffungskosten, S. 207.

¹²⁹ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 311.

¹³⁰ Fattinger, Stefan in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./2.3.a, S. 20.

¹³¹ Vgl. Renner, Bernhard in ÖStZ 2010/803: Aktivierungspflicht oder Sofortabsetzbarkeit anschaffungsnahen Erhaltungsaufwands, S. 401.

abhängige Treuerabatte mangels unmittelbarer Zuordenbarkeit zu keiner Anschaffungskostenminderung führen.¹³²

Unstrittig ist, dass bei Ausnutzung eines **Skontos** der entsprechende Betrag nicht als Ertrag auszuweisen ist sondern die Anschaffungskosten kürzt.¹³³ Uneinig ist man sich in der Literatur allerdings über die Behandlung eines nicht ausgenutzten Skontos. „Nach herrschender deutscher Lehre ist ein nicht ausgenutzter Lieferantenskonto Bestandteil der Anschaffungskosten, wohingegen die Ausnutzung des Skontos als Anschaffungspreisminderung zu qualifizieren ist. Insbesondere österreichische Autoren erkennen im Skonto grundsätzlich Finanzierungsaufwand, sodass auch der nicht ausgenutzte Lieferantenskonto nicht in die Anschaffungskosten einbezogen werden darf.“¹³⁴

Das in § 203 Abs. 4 UGB normierte Wahlrecht für **Fremdkapitalzinsen** bezieht sich ausschließlich auf Herstellungskosten und wird deshalb hier nicht weiter erläutert.

Die Behandlung von **Zuschüssen und Subventionen** ist umstritten, betrifft jedoch meistens das Anlagevermögen, weshalb hier nicht näher darauf eingegangen wird.

Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb von Vermögensgegenständen

„Auch Vermögensgegenstände, die durch Schenkung, Stiftung oder Erbschaft zugehen, sind aufgrund des Vollständigkeitsprinzips zu aktivieren.“¹³⁵ Die Bewertung des Zugangs erfolgt bei Einlagen und Zuwendungen gemäß § 202 Abs. 1 UGB mit dem Zeitwert des Gegenstandes, sofern sich aus der Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen kein geringerer Wert ergibt.¹³⁶ Als

¹³² Vgl. Geist, Reinhard in Jabornegg, Peter: Kommentar zum HGB, Wien 1997, § 203, Rz 9.

¹³³ Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 203, Rz 11.

¹³⁴ Janschek, Otto / Jung, Maximilian in Hirschler; Klaus: a.a.O., § 203, Rz 51.

¹³⁵ Ebenda, § 203, Rz 63.

¹³⁶ Vgl. Janschek, Otto / Jung, Maximilian in Hirschler; Klaus: a.a.O., § 203, Rz 63.

Zuwendungen gelten dabei sämtliche unentgeltlich erworbenen Gegenstände, die nicht als Einlage zu qualifizieren sind.¹³⁷

Anschaffungskosten bei Tauschgeschäften

„Während es im Steuerrecht unbestritten ist, dass der Tausch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Veräußerung des hingegebenen Wirtschaftsgutes sowie als Anschaffung des erhaltenen Wirtschaftsgutes mit Realisierung der stillen Reserven des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusehen ist, bestehen im Handelsrecht erhebliche Zweifel bei Tauschgeschäften.“¹³⁸

„In der UGB-Bilanz wird entsprechend dem Vorsichtsprinzip im Fall des Tausches eine Gewinnrealisierung nicht zwingend vertreten: Für das erworbene Wirtschaftsgut kann der Buchwert des hingegebenen Wirtschaftsgutes beibehalten werden, eventuell unter Aufwertung im Umfang der Ertragsteuerbelastung. Wird dagegen der Gewinn realisiert, dann ist das hereingenommene Wirtschaftsgut mit dem Zeitwert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen; denn dieser könnte auch außerhalb des Tauschvorganges realisiert werden.“¹³⁹

Anschaffungskosten im Steuerrecht

Das EStG enthält keine eigene Definition des Begriffs der Anschaffungskosten. Aufgrund der ergänzenden Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz¹⁴⁰ gilt demnach der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff auch im Steuerrecht, sofern keine abweichenden steuerlichen Begriffsbestimmungen vorgehen.¹⁴¹ Diese Ansicht wird auch in den Einkommensteuer-richtlinien (Rz 2164) vertreten. Unterschiede zum Anschaffungskostenbegriff des UGB können sich beispielsweise aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG

¹³⁷ Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 202, Rz 6.

¹³⁸ Bertl, Romuald / Fraberger, Friedrich in RWZ 1996: Anschaffungskosten, S. 207.

¹³⁹ Mayr, Gunter in Doralt, Werner: Einkommensteuergesetz Kommentar, 2009: § 6, Rz 52.

¹⁴⁰ Vgl. Quantschnigg, Peter / Schuch, Wilhelm: Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993: § 6, Rz 52.

¹⁴¹ Vgl. Mayr, Gunter in Doralt, Werner: a.a.O., § 6, Rz 64.

(Angemessenheitsprüfung) sowie aus § 162 BAO (keine Empfängernennung) ergeben.¹⁴²

3.5.2. HERSTELLUNGSKOSTEN

3.5.2.1. DEFINITIONEN

Die Definition für den Begriff der Herstellungskosten liefert § 206 Abs. 2 UGB mit Verweis auf § 203 Abs. 3 UGB:

„Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten eingerechnet werden. Sind die Gemeinkosten durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen dürfen eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.“

Ergänzend dazu sieht § 203 Abs. 4 UGB ein Aktivierungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen vor:

„Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen im Rahmen der Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.“

¹⁴² Vgl. Quantschnigg, Peter / Schuch, Wilhelm: a.a.O., § 6, Rz 52.

Der Begriff der Herstellung

„Werden Güter ganz oder teilweise selbst erstellt (wie z. B. unfertige und fertige Erzeugnisse oder für den eigenen Betrieb erstellte Anlagen), dann tritt anstelle der Anschaffungskosten der Wertmaßstab der Herstellungskosten. Von einer Herstellung spricht man, wenn ein nach der Verkehrsauffassung neuer Gegenstand geschaffen wird, der sich durch eine andere Verkehrsgängigkeit auszeichnet.“¹⁴³ Die Änderung der Verkehrsgängigkeit muss nicht unbedingt durch Be- oder Verarbeitung, sondern kann z. B. auch durch einen Lagerungsprozess herbeigeführt werden.¹⁴⁴ Im Vorratsvermögen findet der Herstellungsbegriff demnach nur für die Posten unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und noch nicht abrechenbare Leistungen Anwendung.

Der Herstellungszeitraum

Die Herstellung beginnt entweder mit dem ersten Fertigungsschritt oder mit den dafür notwendigen Vorbereitungsmaßnahmen und den dadurch verursachten Aufwendungen. Beispiele für Kosten der Vorbereitung sind Architektenhonorare, auftragsbezogene Planung etc. Die Herstellung ist abgeschlossen, wenn ein verkehrsfähiger Vermögensgegenstand vorliegt oder die beabsichtigte Nutzung möglich ist.¹⁴⁵

3.5.2.2. ZUSAMMENSETZUNG

Unternehmensrechtlicher Mindestumfang der Herstellungskosten

„Eine Besonderheit des Herstellungsprozesses im Vergleich zu einem Anschaffungsvorgang ist darin zu sehen, dass eine eindeutige Zurechnung der Aufwendungen auf hergestellte Vermögensgegenstände in der Praxis nur in den wenigsten Fällen anhand der Finanzbuchhaltung möglich ist. Zur Feststellung der zu aktivierenden Beträge ist deshalb in der Regel auf das

¹⁴³ Autor unbekannt in RWP 2009/19: Die Bilanzierung von selbst erstellten Vermögensgegenständen – Herstellungskosten bei Gegenständen des Umlaufvermögens, S. 79.

¹⁴⁴ Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 203, Rz 20.

¹⁴⁵ Vgl. Janschek, Otto / Jung, Maximilian in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 203, Rz 74.

Datenmaterial der **betrieblichen Kostenrechnung** (Betriebsabrechnungsbogen) zurückzugreifen, die im Rahmen der sogenannten Kostenträgerrechnung eine Zuordnung der bei der Leistungserstellung anfallenden Kosten auf die Leistungseinheiten (= Kostenträger wie die erzeugten Produkte bzw. Aufträge) vornimmt.“¹⁴⁶

Das Kalkulationsschema der Kostenrechnung lässt sich wie folgt darstellen:

Materialeinzelkosten	
+ Fertigungseinzelkosten	
+ <u>Sonderkosten der Fertigung</u>	
= EINZELKOSTEN	
+ Materialgemeinkosten	
+ <u>Fertigungsgemeinkosten</u>	
= HERSTELLKOSTEN	
+ Verwaltungsgemeinkosten	
+ Vertriebsgemeinkosten	
+ <u>Sonderkosten des Vertriebes</u>	
= SELBSTKOSTEN	

Während der Begriff der Herstellkosten in der Kostenrechnung eindeutig definiert ist (siehe oben), gibt es im Unternehmensrecht Ansatzpflichten, Ansatzwahlrechte sowie auch Ansatzverbote für Herstellungskosten.¹⁴⁷

Durch das EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1996 (BGBl. 1996/304) wurde § 203 Abs. 3 zweiter Satz UGB abgeändert. Dieser sah in der alten Fassung eine Aktivierungspflicht vor: „Dazu gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten.“ Durch das EU-GesRÄG wurde dieser Satz allerdings angepasst und durch ein Aktivierungswahlrecht ersetzt.

¹⁴⁶ Autor unbekannt in RWP 2009/19: a.a.O., S. 79.

¹⁴⁷ Vgl. Stelling, Johannes N.: Kostenmanagement und Controlling, München 2009, S. 48.

Dieses unternehmensrechtliche (bzw. bei Inkrafttreten noch „handelsrechtliche“) Aktivierungswahlrecht führte in der Literatur zu vielen Diskussionen, da sich aus dem neuen Gesetzestext unterschiedliche Interpretationen ableiten lassen.

Hinsichtlich des unternehmensrechtlichen (bzw. damals noch handelsrechtlichen) Mindestansatzes der Herstellungskosten war man sich anfänglich nach Inkrafttreten des EU-GesRÄG in der Literatur uneinig. Diskutiert wurde, ob als Wertuntergrenze lediglich die Einzelkosten anzusehen sind oder ob auch die variablen Gemeinkosten zwingend zu aktivieren sind. Hinsichtlich der zweiten Variante würde sich das neu normierte Aktivierungswahlrecht lediglich auf die fixen Gemeinkosten beziehen.

Zwischenzeitig ist es allerdings herrschende Ansicht, dass als Wertuntergrenze die **Einzelkosten** anzusetzen sind:¹⁴⁸ „Trotz theoretisch möglicher zweier Interpretationen hinsichtlich des Mindestumfanges der **Herstellungskosten** gemäß § 203 HGB idF EU-GesRÄG vertreten alle bisher zu dieser Frage Stellung nehmenden Autoren die Ansicht, dass der bloße Ansatz von Einzelkosten – sowie Sonder(einzel)kosten – der Fertigung (inklusive Materialeinzelkosten) nun als Mindestansatz anzusehen ist.“¹⁴⁹

Jedenfalls **aktivierungspflichtig** sind demnach die Material- und Fertigungseinzelkosten.

Ein **Ansatzwahlrecht** gilt nach UGB bei Material- und Fertigungsgemeinkosten, Sozialeinrichtungen des Betriebes, freiwilligen Sozialleistungen, betrieblicher Altersversorgung sowie bei Abfertigungen. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass bei durch offenbare Unterbeschäftigung überhöhten Gemeinkosten nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile der Kosten eingerechnet werden dürfen. Mit dieser Einschränkung wird verhindert, dass in Zeiten schlechter Kapazitätsauslastung die gesamten Fixkosten auf die geringere Anzahl der erzeugten Produkte verteilt und damit deren

¹⁴⁸ Vgl. Autor unbekannt in RWP 2009/19: a.a.O., S. 79; sowie Fattinger, Stefan in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.2.a, S. 30.

¹⁴⁹ Barborka, Karl in RdW 1997: EU-GesRÄG: Mindestumfang der Herstellungskosten, S. 41.

Herstellungskosten unverhältnismäßig hoch angesetzt werden.¹⁵⁰ Hinsichtlich der Ansatzwahlrechte sei wiederum speziell auf den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit hingewiesen.

Ein **Aktivierungsverbot** hingegen besteht für die Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes.

Somit lässt sich der Umfang der unternehmensrechtlichen Herstellungskosten folgendermaßen darstellen (Zuschlagskalkulation):

Materialeinzelkosten	
+ Fertigungseinzelkosten	
+ Sonderkosten der Fertigung	
<hr/>	
=	unternehmensrechtlicher Mindestansatz der Herstellungskosten
+ variable Materialgemeinkosten	
+ variable Fertigungsgemeinkosten	
+ fixe Materialgemeinkosten *)	
+ fixe Fertigungsgemeinkosten *)	
+ Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen	
+ Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird	
<hr/>	
=	unternehmensrechtlicher Höchstansatz der Herstellungskosten

*) soweit sie nicht durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht sind

Aufgrund der Unterscheidung von Einzel- und Gemeinkosten hat § 203 Abs. 3 UGB grundsätzlich oa. Zuschlagskalkulation vor Augen. Zur Ermittlung der Herstellungskosten kommen aber auch andere Kostenrechnungsverfahren in Betracht, wie beispielsweise eine Äquivalenzziffernkalkulation, Divisionskalkulation, Kuppelproduktkalkulation, Prozesskostenrechnung oder das Activity-Based-Costing. Hier muss aber insbesondere sichergestellt werden,

¹⁵⁰ Vgl. Autor unbekannt in RWP 2009/19: a.a.O., S. 79.

dass zumindest die aktivierungspflichtigen Bestandteile angesetzt werden und damit die Untergrenze der Einzelkosten nicht unterschritten wird.¹⁵¹

Materialeinzelkosten

„Die Materialeinzelkosten umfassen den Verbrauch an **Roh- und Hilfsstoffen**, soweit letztere direkt für den einzelnen Kostenträger erfasst werden.“¹⁵² Hilfsstoffe sind unwesentliche Bestandteile der Kostenträger und bestimmen nicht deren Charakter. Häufig werden sie daher im Kostenrechnungssystem als unechte Gemeinkosten erfasst. Für die Einbeziehung in den unternehmensrechtlichen Mindestansatz der Herstellungskosten ist jedoch die unmittelbare Zurechenbarkeit zum Kostenträger und nicht die tatsächliche Erfassung der Hilfsstoffe als Einzelkosten ausschlaggebend. Bei der Bewertung nur mit den Einzelkosten sind sie daher in ihrer Höhe, bezogen auf den zu bewertenden Kostenträger, bestmöglich zu schätzen.¹⁵³

Die Einbeziehung der Betriebsstoffe ist umstritten, wird im Wesentlichen aber abgelehnt.¹⁵⁴

Zu den Materialeinzelkosten gehören auch selbst hergestellte Halb- und Teilerzeugnisse, fremdbezogene Teile sowie wiederverwendete Abfälle. „Kann das Erzeugnis nur in einer speziellen Verpackung in Verkehr gebracht werden, zählt auch dieses Verpackungsmaterial zu den Einzelkosten der Fertigung (z. B. Joghurtbecher, Bierdosen, Weinflaschen, Waschmittelkartons). Verpackungen, die nur für Zwecke des Transports und der Auslieferung angebracht werden, zählen zu den Vertriebs(einzel)kosten und sind nicht aktivierungsfähig.“¹⁵⁵

¹⁵¹ Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 203, Rz 27.

¹⁵² Fattinger, Stefan in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.2.a, S. 32.

¹⁵³ Vgl. Ebenda, Abschnitt B.II./3.2.a, S. 32.

¹⁵⁴ Vgl. Bradatsch, Hansjörg in SWK 29/1997: Die Ermittlung der Herstellungskosten gemäß § 203 Abs. 3 HGB i. d. F. EU-GesRÄG, W 154.

¹⁵⁵ Janschek, Otto / Jung, Maximilian in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 203, Rz 88.

Die Bewertung der Materialeinzelkosten erfolgt zu den Anschaffungskosten.¹⁵⁶

Fertigungseinzelkosten

Zu den Fertigungseinzelkosten zählen die bei der Fertigung des herzustellenden Gegenstandes anfallenden und direkt zurechenbaren Kosten, soweit sie nicht Sonderkosten der Fertigung sind. Es verbleiben damit vor allem die der Fertigung dienenden Personalkosten, und zwar unabhängig davon, ob es sich um Zeitlöhne oder Akkordlöhne handelt, da andernfalls die Wertuntergrenze der Herstellungskosten von der Form der Entlohnung abhängen würde.¹⁵⁷ Zu den Personalkosten zählen die Fertigungslöhne samt Überstunden- und Feiertagszuschlägen, Urlaubs- und Weihnachtsgeldern und anderen bezahlten Ausfallszeiten etc.¹⁵⁸

Außerdem zählen zu den Fertigungseinzelkosten auch Gehälter für Werkmeister, Techniker u.Ä. unter der Voraussetzung, dass diese Kosten den einzelnen Leistungen (Produkten, Aufträgen oder Bauwerken) direkt zugerechnet werden können.¹⁵⁹

Nicht zu den Fertigungseinzelkosten zählen die freiwilligen Sozialleistungen und die Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung.

Sonderkosten der Fertigung

„Sondereinzelkosten der Fertigung sind zumeist auf der Ebene eines Auftrags einzeln zurechenbar. Beispiele sind Formen, Muster, Modelle, Halterungen, Spannvorrichtungen u.Ä., die nur für einen Auftrag genutzt werden, auftragsspezifische Dienstleistungen oder stückzahlabhängige Lizenzgebühren.“¹⁶⁰

¹⁵⁶ Vgl. Janschek, Otto / Jung, Maximilian in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 203, Rz 91.

¹⁵⁷ Vgl. Urtz, Christoph in SWK 23/24/1998: Die Wertuntergrenze der Herstellungskosten im Handels- und Steuerrecht, S. 506.

¹⁵⁸ Vgl. Fattinger, Stefan in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.2.a, S. 34.

¹⁵⁹ Vgl. Ebenda, Abschnitt B.II./2.3.a, S. 34.

¹⁶⁰ Janschek, Otto / Jung, Maximilian in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 203, Rz 93.

Materialgemeinkosten

Unter Materialgemeinkosten werden die Aufwendungen für die Annahme und Prüfung des Materials, für dessen Lagerung und Verwaltung u.Ä.m. zusammengefasst.¹⁶¹

Zu den Materialgemeinkosten zählen u.a. folgende aufwandsgleiche Kosten:¹⁶²

- der Einkaufsabteilung
- der Lagerhaltung für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe wie Raumkosten, Versicherungen, nutzungsbedingte Abschreibungen von Lagereinrichtungen, Instandhaltungskosten usw.
- für die Materialausgabe
- für (innerbetrieblichen) Transport des Materials
- für Materialschäden (z. B. Bruch, Schwund)

„Die Verrechnung der Materialgemeinkosten auf die Halb- und Fertigerzeugnisse erfolgt häufig über einen einheitlichen Zuschlagsatz oder nach Materialgruppen differenzierte Zuschlagsätze auf das Einzelkostenmaterial.“¹⁶³

Fertigungsgemeinkosten

Unter Fertigungsgemeinkosten fallen alle mit der Fertigung direkt oder indirekt verbundenen Kosten, die nicht unmittelbar zugerechnet werden können. Neben den in der Produktion anfallenden Gemeinkosten (z. B. für Löhne und Gehälter inkl. Zulagen und Prämien, lohn- und gehaltsabhängige Aufwendungen, Hilfs- und Betriebsstoffe, Energie, planmäßige Abschreibungen, Instandhaltung durch Dritte, sonstige bezogene Dienstleistungen) gehören dazu auch die Gemeinkosten von fertigungsnahen Funktionen wie der Arbeitsvorbereitung, Qualitätssicherung und Instandhaltung, soweit diese im Wege von Umlagen als sekundäre Gemeinkosten auf die Fertigungskostenstelle weiterverrechnet werden.¹⁶⁴

¹⁶¹ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 324.

¹⁶² Vgl. Fattinger, Stefan in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.2.a, S. 37.

¹⁶³ Janschek, Otto / Jung, Maximilian in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 203, Rz 95.

¹⁶⁴ Vgl. Ebenda, § 203, Rz 97.

Nur die dem Werteverzehr entsprechenden Wertminderungen des Anlagevermögens dürfen als Abschreibungen in die Herstellungskosten einfließen, soweit sie durch den Herstellungsprozess veranlasst sind. Außerplanmäßige Abschreibungen und Abschreibungen eines Firmenwertes dürfen ebenso wenig in den Herstellungskosten Berücksichtigung finden wie vorzeitige Abschreibungen (derzeit gemäß § 7a EStG).¹⁶⁵

„Angemessene Teile“ der Material- und Fertigungsgemeinkosten

Da das Gesetz nicht regelt, was unter „angemessen“ zu verstehen ist, ergibt sich folgende Fragestellung: Dürfen im Sinne des Aktivierungswahlrechtes ausschließlich die variablen Gemeinkosten angesetzt werden oder umfasst der Begriff „angemessen“ auch die fixen Gemeinkosten?

Es wäre die Auslegung denkbar, dass durch das Kriterium der „Angemessenheit“ nur variable Material- und Fertigungsgemeinkosten aktiviert werden dürfen. Die Aktivierungsfähigkeit von fixen Gemeinkosten ergäbe sich nach dieser Auslegungsvariante erst aus dem dritten Satz des § 203 Abs. 3 UGB, wonach die Gemeinkosten nicht durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht sein dürfen. Gegen diese Auslegung spricht jedoch der Zusammenhang zwischen drittem und zweitem Satz des § 203 Abs. 3 UGB. Der dritte Satz knüpft nämlich auch an jene Gemeinkosten an, die nach dem zweiten Satz aktivierungsfähig sind (aufgrund des Wortlautes „**die** Gemeinkosten“). Somit sind die fixen Gemeinkosten bereits in den „angemessenen Teilen“ der Material- und Fertigungsgemeinkosten enthalten; ihr Umfang wird durch das Verbot der Aktivierung durch offenbare Unterbeschäftigung überhöhter Gemeinkosten gemäß § 203 Abs. 3 UGB lediglich eingeschränkt.¹⁶⁶

Kosten der Unterbeschäftigung

Wie bereits erwähnt, dürfen Material- und Fertigungsgemeinkosten nur insoweit in die Herstellungskosten miteinbezogen werden, als sie nicht durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht sind. Dies lässt sich wie folgt erläutern:

¹⁶⁵ Vgl. Fattinger, Stefan in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.2.a, S. 38.

¹⁶⁶ Vgl. Urtz, Christoph in SWK 23/24/1998: a.a.O., S 508.

Die Gemeinkosten lassen sich unterteilen in variable und fixe. Variable Gemeinkosten sind abhängig von Beschäftigungsgrad und können daher durch eine eventuelle Unterbeschäftigung nicht überhöht sein. Fixe Gemeinkosten hingegen sind jene Teile der Gemeinkosten, deren Höhe innerhalb einer gewissen Zeitspanne unabhängig von den produzierten Stückzahlen gleichbleibt. Man spricht auch von leistungsunabhängigen Kosten.

Die fixen Gemeinkosten können wiederum unterteilt werden in Nutzkosten und Leerkosten. **Nutzkosten** ist jener Anteil an den Gemeinkosten, der auf den Anteil genutzte Kapazität im Verhältnis zur Gesamtkapazität entfällt. **Leerkosten** sind die Kosten, die auf den ungenutzten Kapazitätsanteil entfallen.

Würde man die gesamten fixen Gemeinkosten jeweils auf die Anzahl der produzierten Menge aufteilen, würde es in beim Sinken der erzeugten Stückzahlen zu einem unverhältnismäßig hohen Fixkostenanteil pro erzeugter Einheit kommen. Dies soll durch § 203 Abs. 3 dritter Satz UGB verhindert werden.

Die Feststellung einer eventuellen Unterbeschäftigung setzt voraus, dass die Normalauslastung bekannt ist. „Die Ermittlung der Normalauslastung ist betriebsindividuell vorzunehmen. Einen wesentlichen Indikator stellt die bei Investitionsentscheidungen unterstellte Sollauslastung einzelner Fertigungsbereiche (Kostenstellen) dar.“¹⁶⁷

„Die Ermittlung der nicht aktivierungsfähigen **Leerkosten** stellt große Anforderungen an das Rechnungswesen, da die **Gemeinkosten** jedenfalls in **fixe** und **variable Kosten** zerlegt werden müssen. Sind die Voraussetzungen für die Zerlegung im Bereich des Rechnungswesens nicht gegeben, kann dieser Bestimmung des UGB bei einer wesentlichen Unterbeschäftigung nur durch einen mehr oder weniger pauschalen Abschlag von den **Herstellungskosten** Rechnung getragen werden, wobei allerdings darauf zu achten ist, ob nicht eine Verletzung der GoB vorliegt.“¹⁶⁸

¹⁶⁷ Janschek, Otto / Jung, Maximilian in Hirschler, Klaus: § 203, Rz 102.

¹⁶⁸ Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 66.

Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen

Hierzu zählen insbesondere Aufwendungen für Werksküchen, Kindergärten, Erholungsheime, Sportanlagen, diverse nicht leistungsbezogene Zulagen (Übernahme von Versicherungsleistungen, Fahrtkosten, Kinder- und Familienzulage, etc.), Jubiläumsgeschenke, Betriebsfeiern, Beiträge an Pensionskassen oder betriebliche Vorsorgekassen, Abfertigungsaufwendungen aus der „Abfertigung alt“ und Pensionsaufwendungen aus Direktzusagen.¹⁶⁹ Aus § 203 Abs. 3 UGB letzter Satz ergibt sich, dass nur der auf den Herstellungsbereich entfallende Teil der oben genannten Kosten aktivierungsfähig ist.¹⁷⁰

Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird

Das in § 203 Abs. 4 UGB normierte Ansatzwahlrecht gilt ausschließlich für Herstellungskosten, nicht aber für Anschaffungskosten. Diese Regelung bringt zum Ausdruck, dass Fremdkapitalzinsen grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten zählen, sondern nur ausnahmsweise nach Maßgabe der Bestimmungen des § 203 Abs. 4 UGB angesetzt werden dürfen.¹⁷¹

Die Zulässigkeit der Aktivierung ist an zwei Voraussetzungen geknüpft:

- Das Fremdkapital muss zur Finanzierung der Herstellung eines Gegenstandes verwendet werden UND
- die Zinsen müssen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Die erste erwähnte Voraussetzung fordert einen tatsächlichen Zusammenhang zwischen aufgenommenen Fremdkapital und dem zu bewertenden Vermögensgegenstand. „Da Fremdkapitalzinsen in der Kostenrechnung als Gemeinkosten verrechnet werden, stellt sich die Frage, ob dieser tatsächliche Zusammenhang direkt feststellbar sein muss, wie z. B. über Kreditverträge, die ausdrücklich auf den Herstellungsvorgang Bezug nehmen sowie über die Ausnützung einer

¹⁶⁹ Vgl. Janschek, Otto / Jung, Maximilian in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 203, Rz 106

¹⁷⁰ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 64.

¹⁷¹ Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 203, Rz 29.

Kreditlinie unter nachweislicher Verwendung zur Finanzierung, oder ob eine Zurechnung über Schlüssel aufgrund betriebswirtschaftlich vertretbarer Finanzierungsannahmen ebenfalls zulässig erscheint.“¹⁷² Dazu gibt es in der Literatur unterschiedliche Auffassungen. Für die Zurechnung durch betriebswirtschaftlich vertretbare Finanzierungsannahmen spricht jedenfalls der Wortlaut des § 203 Abs. 4 UGB, der auf die Mittelverwendung und nicht auf die Mittelaufbringung abstellt.¹⁷³ Eine andere Meinung vertreten Egger / Samer / Bertl: Zinsen für Kontokorrentkredite, die der allgemeinen Produktionsfinanzierung eines Unternehmens dienen, dürfen nicht aktiviert werden, weil sie nicht einem bestimmten Vermögensgegenstand zugeordnet werden können.¹⁷⁴

Hinsichtlich der zweiten Voraussetzung wird auf die obigen Ausführungen zum Herstellungszeitraum verwiesen.

Herstellungskosten im Steuerrecht

§ 6 Z 2 lit. a EStG sieht für das nicht abnutzbare Anlagevermögen und Umlaufvermögen die Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor, wobei gemäß EStR Rz 2197 grundsätzlich der unternehmensrechtliche Begriff der Herstellungskosten maßgeblich ist.

Da sich aufgrund des unternehmensrechtlichen Aktivierungswahlrechtes von angemessenen Material- und Fertigungsgemeinkosten in der UGB-Bilanz zu einer Unterbewertung kommen kann, sehen die steuerlichen Bewertungsvorschriften (§ 6 Z 2 lit. a EStG) ausdrücklich eine **Aktivierungspflicht** vor: „Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten.“¹⁷⁵ Bei einer Aktivierung zum unternehmensrechtlichen Mindestansatz ist demnach eine positive Mehr-Weniger-Rechnung erforderlich.¹⁷⁶

¹⁷² Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 203, Rz 30.

¹⁷³ Vgl. Fattinger, Stefan in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.2.a, S. 42.

¹⁷⁴ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S. 63 f.

¹⁷⁵ Vgl. Mayr, Gunter in Doralt, Werner: a.a.O., § 6, Rz 111.

¹⁷⁶ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 329.

Die oben genannte Aktivierungspflicht entfachte aber die historische handelsrechtliche Streitfrage über die Einbeziehungspflicht fixer Gemeinkosten in den Herstellungskostenmindestansatz steuerrechtlich wieder von neuem. Dies insbesondere auch, da das Steuerrecht kein Leerkostenaktivierungsverbot kodifiziert hat, und diese Bestimmung als Hinweis für die Aktivierungspflicht fixer Gemeinkosten gedient hat.¹⁷⁷ Allerdings kann auch nach herrschender Ansicht das in den Gesetzestext des EStG nicht aufgenommene Leerkostenaktivierungsverbot des UGB bei Anerkennung deren ergänzender Maßgeblichkeit keine vom Unternehmensrecht abweichende Wirkung entfalten.¹⁷⁸

3.5.2.3. HERLEITUNG DER HERSTELLUNGSKOSTEN

Herleitung der Herstellungskosten aus der Kostenrechnung

Obwohl auch das UGB von Herstellungs“kosten“ spricht, sind damit Aufwendungen gemeint, d. h. tatsächlich angefallene (pagatorische) Größen, nicht jedoch kalkulatorische Größen, wie etwa ein kalkulatorischer Unternehmerlohn oder eine kalkulatorische Abschreibung (auf Basis von Wiederbeschaffungswerten), die in der Kostenrechnung verwendet werden.¹⁷⁹ Eine Ermittlung der unternehmensrechtlichen Herstellungskosten kann daher nicht stets auf Basis der Daten der Kostenrechnung erfolgen.¹⁸⁰ Es ist eine Überleitung der Kosten in kostengleiche Aufwendungen erforderlich:

- Kostenarten, für die es ein generelles Aktivierungsverbot gibt, werden ausgeschieden (z. B. Geldbeschaffungskosten)
- Kosten, denen keine Aufwendungen gegenüberstehen (= Zusatzkosten, z. B. kalkulatorischer Unternehmerlohn) müssen ausgeschieden werden

¹⁷⁷ Vgl. Barborka, Karl in RdW 1997: a.a.O., S. 41.

¹⁷⁸ Vgl. Barborka, Karl in RdW 1999: Herstellungskosten: Steuerliche Mindestgrenzen, S. 434.

¹⁷⁹ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 326.

¹⁸⁰ Vgl. Autor unbekannt in RWP 2009/19: a.a.O., S. 79.

- Kosten, denen Aufwendungen in anderer Höhe gegenüberstehen (= Anderskosten, z. B. kalkulatorische Wagnisse) müssen angepasst werden
- neutrale Aufwendungen (z. B. Spenden, Spekulationsverluste) müssen ausgeschieden werden¹⁸¹

Demnach lässt sich die Überleitung der Herstellkosten in Herstellungskosten wie folgt darstellen:¹⁸²

Herstellkosten laut Kostenrechnung	
-	nicht aktivierbare Kosten (Aktivierungsverbote)
-	Zusatzkosten
-	Überbewertungen bei unangemessenen Material- und Fertigungsgemeinkosten
±	Mengendifferenzen zwischen Kostenrechnung und Buchhaltung
+	Aktivierungswahlrechte
<hr/>	
=	Herstellungskosten gemäß § 203 Abs. 3 UGB

Herleitung der Herstellungskosten aus der Buchhaltung

Sämtliche bisherigen Ausführungen gehen davon aus, dass ein entsprechendes Kostenrechnungssystem vorliegt. Ist dies nicht der Fall, müssen die Herstellungskosten aus den Aufwandspositionen der Buchhaltung abgeleitet werden. Hierbei ist wiederum auf Aufwands- und Kostenidentität zu achten.¹⁸³

3.5.3. LANGFRISTIGE AUFTRÄGE

„§ 206 Abs. 3 UGB erlaubt im Zuge eines Wahlrechtes unter bestimmten Voraussetzungen eine über die Herstellungskosten gemäß § 203 Abs. 3 und 4 UGB hinausgehende Aktivierung angemessener Teile der Verwaltungs- und

¹⁸¹ Vgl. Bertl, Romuald / Fraberger, Friedrich in RWZ 2002/44: Herstellungskosten im Spannungsfeld von Kostenrechnung und Jahresabschluss, S. 162.

¹⁸² Vgl. Frick, Wilhelm: a.a.O., S. 80.

¹⁸³ Vgl. Ebenda, S. 78.

Vertriebskosten.“¹⁸⁴ Die Zulässigkeit der Anwendung des § 206 Abs. 3 UGB beruht allerdings auf der kumulativen Erfüllung der folgenden vier Voraussetzungen:

- Es muss ein **Auftrag** eines Dritten vorliegen, wobei es sich üblicherweise um einen Werkvertrag, manchmal auch um einen Kaufvertrag¹⁸⁵, handelt.
- Die Ausführung des Auftrags muss sich über einen Zeitraum von mehr als **zwölf Monaten** erstrecken. Die Ausführung betrifft dabei nicht nur die technische Herstellung, sondern beginnt bereits mit den Konstruktions- und Planungstätigkeiten.¹⁸⁶
- Des Weiteren muss eine **verlässliche Kostenrechnung** vorliegen. „Eine verlässliche Kostenrechnung liegt vor, wenn aufgrund dieser eine Vorkalkulation, eine detaillierte Kostenträgerstückrechnung sowie ein anschließender Soll-Ist-Vergleich möglich ist.“¹⁸⁷ „Verlässlichkeit der Kostenrechnung wird – obwohl nicht ausdrücklich genannt – sicherlich auch im Rahmen der Ermittlung der Herstellungskosten erwartet. Gerade die durch offenbare Unterbeschäftigung überhöhten Gemeinkosten sowie Bewertungswahlrechte im Rahmen der Aufwendungen für Sozialeinrichtungen erfordern entsprechende Dokumentationen durch ein ordnungsgemäßes Kostenrechnungssystem.“¹⁸⁸
- Eine Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten ist außerdem nur zulässig, wenn aus der weiteren Auftragsabwicklung **keine Verluste drohen**. „Der Gesetzestext hat lediglich klarstellenden Charakter, da die verlustfreie Bewertung auch außerhalb des Anwendungsbereiches des § 206 Abs. 3 UGB zu beachten ist.“¹⁸⁹

¹⁸⁴ Müller, Nikolaus / Stelzmüller, Gerold in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 206, Rz 2.

¹⁸⁵ Vgl. Wagenhofer, Alfred in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.3.c, S. 7.

¹⁸⁶ Vgl. Ebenda, Abschnitt B.II./3.3.c, S. 7 f; anders: Autor unbekannt in RWZ 2006/62: Berücksichtigung von drohenden Verlusten aus langfristiger Auftragsfertigung, S. 205.

¹⁸⁷ Autor unbekannt in RWZ 2006/62: a.a.O., S. 205.

¹⁸⁸ Bradatsch, Hansjörg in RWZ 1996: Anforderungen an eine verlässliche Kostenrechnung, S. 304.

¹⁸⁹ Müller, Nikolaus / Stelzmüller, Gerold in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 206, Rz 10.

Mit der Bestimmung des § 206 Abs. 3 UGB wird zunächst klargemacht, dass eine Teilgewinnrealisierung nicht in Frage kommt, dass aber andererseits eine vollständige Neutralisierung der während der Herstellungszeit angefallenen Kosten ermöglicht werden soll.¹⁹⁰

Allerdings definiert dieses Bewertungswahlrecht die Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht als Teil der Herstellungskosten langfristiger Aufträge. Vielmehr wird dem Unternehmer die Möglichkeit eingeräumt, nicht nur die Herstellungskosten, sondern darüber hinaus auch Verwaltungs- und Vertriebskosten anzusetzen.¹⁹¹

Eine dem § 206 Abs. 3 UGB vergleichbare Bestimmung ist im **Steuerrecht** nicht enthalten. Da Verwaltungs- und Vertriebskosten allerdings nicht Bestandteil der Herstellungskosten sind, wird eine Aktivierung mangels gesetzlicher Grundlage von der herrschenden Lehre abgelehnt.¹⁹² Dagegen wird die Auffassung vertreten, dass das Fehlen einer expliziten Regelung eine Gesetzeslücke darstellt, die mittels der ergänzenden Maßgeblichkeit zu schließen ist, wodurch eine Aktivierung der Verwaltungs- und Vertriebskosten auch im Steuerrecht zulässig wäre.¹⁹³ „Während die Finanzverwaltung in der Vergangenheit die Anwendbarkeit von § 206 Abs. 3 UGB auch für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung als zulässig angesehen hat, wird nunmehr (mit Gültigkeit für Herstellungsvorgänge, die nach 2004 begonnen wurden) ein Verbot der Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten vertreten (vgl. EStR 2000, Rz 2199).“¹⁹⁴

¹⁹⁰ Vgl. Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald: a.a.O., S 178.

¹⁹¹ Vgl. de Pauli-Ferch, Birgit / Königsmaier, Heinz in SWK 13/1998: Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten bei langfristigen Aufträgen, S. 361.

¹⁹² Vgl. Mayr, Gunter in Doralt, Werner: a.a.O., §6, Rz 119. sowie de Pauli-Ferch, Birgit / Königsmaier, Heinz in SWK 13/1998: a.a.O.

¹⁹³ Vgl. Bertl, Romuald / Hirschler, Klaus in RWZ 2004/92: Bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung in Handels- und Steuerbilanz, S. 364.

¹⁹⁴ Müller, Nikolaus / Stelzmüller, Gerold in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 206, Rz 49.

3.5.4. ABSCHREIBUNGEN

§ 207 UGB sieht für Gegenstände des Umlaufvermögens eine zwingende Abschreibung vor:

„Bei Gegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem Wert anzusetzen, der sich aus einem niedrigeren Börsenkurs oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsenkurs oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der dem Vermögensgegenstand am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist der Vermögensgegenstand auf diesen Wert abzuschreiben.“

In der Systematik bedeutet § 207 UGB eine Konkretisierung der grundlegenden Bewertungsregel für das Umlaufvermögen in § 206 Abs. 1 UGB. § 207 UGB enthält die Kodifikation des **strengen Niederstwertprinzip**.¹⁹⁵

Wertminderungen – unabhängig von ihrer Dauer – führen somit bei Gegenständen des Umlaufvermögens immer zu einer zwingenden Abschreibung. Maßgebend sind dabei die Verhältnisse am Abschlussstichtag unter Berücksichtigung werterhellender, nicht aber wertbeeinflussender Tatsachen (vgl. Kapitel 3.1.4. Der Grundsatz der Vorsicht – Abschnitt „Werterhellende Umstände“)¹⁹⁶

Als Vergleichswerte, die gemäß § 207 UGB maßgebend sind, gelten der Börsenkurs, der Marktpreis oder der am Abschlussstichtag beizulegende Wert.

„Unter einem **Börsenkurs** ist der für einen Vermögensgegenstand an einer amtlich anerkannten Börse oder im Freiverkehr festgestellte Preis zu verstehen.“¹⁹⁷

¹⁹⁵ Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 207, Rz 2.

¹⁹⁶ Vgl. Ebenda, § 207, Rz 3.

¹⁹⁷ Rohatschek, Roman in Bertl, Romuald / Mandl, Dieter: a.a.O., Abschnitt B.II./3.3.b, S. 4.

„Der **Marktpreis** ist der Preis, der an einem Handelsplatz für Waren von durchschnittlicher Art und Güte zu einem bestimmten Zeitpunkt oder Zeitraum im Durchschnitt gewährt wird. Maßgeblich ist der Marktpreis des Handelsplatzes, an dem der Kaufmann wahrscheinlich kaufen oder verkaufen wird.“¹⁹⁸

Da das UGB den Begriff des „**beizulegenden Wertes**“ nicht definiert, ist dieser aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 201 UGB) bzw. der Generalnorm (möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens, §§ 195 und 222 UGB) abzuleiten.¹⁹⁹ „Bei der Ermittlung des beizulegenden Wertes ist wie beim Börsen- und Marktpreis entweder vom **Absatzmarkt** (bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie Handelswaren) oder vom **Beschaffungsmarkt** (bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Handelswaren) auszugehen. Bei der **beschaffungsorientierten Bewertung** ergibt sich der beizulegende Wert aus der Fiktion, dass der Gegenstand zu den Preisen und Kosten am Bilanzstichtag wiederbeschafft bzw. reproduziert wird. Bei der **absatzorientierten Bewertung** hingegen ermittelt man den Vergleichswert, indem man vom vorsichtig geschätzten Verkaufspreis sämtliche noch anfallenden Aufwendungen abzieht (**retrograder Wert**).“²⁰⁰ Das Grundschema der retrograden Bewertung sieht folgendermaßen aus:²⁰¹

	vorsichtig geschätzter Verkaufspreis netto
-	Erlösschmälerungen
-	Vertriebskosten
-	noch anfallende Verwaltungskosten
-	<u>noch anfallende Herstellungskosten</u>
=	retrograder bzw. absatzseitiger Vergleichswert

¹⁹⁸ Walter, Thomas in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 207, Rz 11

¹⁹⁹ Vgl. Bertl, Romuald / Fraberger, Friedrich in RWZ 1999: Der beizulegende Wert, S. 376.

²⁰⁰ Autor unbekannt in RWP 2009/19: a.a.O., S. 79.

²⁰¹ Vgl. Ebenda.

„Ziel dieser Bewertungsmethode ist es, drohende Verluste aus der Auftragsabwicklung entsprechend dem Imparitätsprinzip in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem dieser Verlust droht, wodurch spätere Geschäftsjahre von diesen Verlusten befreit sind.“²⁰²

Die oa. noch anfallenden Aufwendungen sind grundsätzlich nach der Vollkostenmethode, also inklusive Gemeinkosten bei Normalbeschäftigung zu berechnen.²⁰³

Die **steuerrechtliche Bewertungsvorschrift** ist in § 6 Z 2 lit. a EStG normiert. Demnach ist das Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ein am Abschlussstichtag niedrigerer Teilwert kann durch Teilwertabschreibung angesetzt werden. „Im Hinblick auf die Teilwertermittlung hat die Rechtsprechung **Teilwertvermutungen** entwickelt: ... Beim Umlaufvermögen entspricht der Teilwert den Wiederbeschaffungskosten.“²⁰⁴ Aufgrund des unternehmensrechtlich geltenden strengen Niederstwertprinzips sowie des Maßgeblichkeitsprinzips, welches Abschreibungen zwingend vorsieht, wird dieses steuerrechtliche Abwertungswahlrecht jedoch unmöglich gemacht.²⁰⁵

Der Entfall des erweiterten Niederstwertprinzips durch das RÄG 2010

Der mittlerweile durch das RÄG 2010 aufgehobene § 207 Abs. 2 UGB ermöglichte allen Kaufleuten zur Vorwegnahme künftiger Wertminderungen weitere über das Niederstwertprinzip hinausgehende Abwertungen.²⁰⁶ Demnach durften Wertminderungen berücksichtigt werden, die erst nach dem Abschlussstichtag eintraten. Damit konnten – zumindest im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss – Verluste, die in der Zukunft verursacht werden,

²⁰² Bertl, Romuald / Hirschler, Klaus in RWZ 2000/34: Verlustfreie Bewertung von hergestellten Vorräten, S. 105.

²⁰³ Vgl. Egger, Anton / Jud, Waldemar / Lechner, Karl / Wünsch, Horst: Unternehmensbewertung, Wien 1981, S. 95 f.

²⁰⁴ Mayr, Gunter in Doralt, Werner: a.a.O., § 6, Rz 146.

²⁰⁵ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 422.

²⁰⁶ Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 207, Rz 20.

antizipiert und bereits in jener Periode erfolgswirksam werden, in welcher sie vernünftigerweise zu erkennen sind.²⁰⁷ Die steuerrechtliche Anerkennung dieser Abschreibungsmöglichkeit war strittig. Die überwiegende Meinung ging aber davon aus, dass sie gegen den zwingenden steuerrechtlichen Grundsatz der Bewertung auf Basis der zum Bilanzstichtag bestehenden Wertverhältnisse verstößt und ihr deshalb auch nicht im Rahmen des Maßgeblichkeitsprinzips gefolgt werden kann.²⁰⁸

Mit Gesetzwerdung des RÄG 2010 – anzuwenden für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen – wurde § 207 Abs. 2 UGB allerdings aufgehoben. Begründet wurde diese Vorgangsweise wie folgt: „Um hier willkürliche Abschreibungen hintanzuhalten, den Gleichklang mit der steuerlichen Gewinnermittlung herzustellen und das Ziel, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen am Abschlussstichtag darzustellen, besser zu verwirklichen, sollen diese erweiterte Abschreibungsmöglichkeit aufgegeben und § 207 Abs. 2 UGB daher aufgehoben werden. Auch diese Neuregelung erfolgt im Gleichklang mit dem deutschen Rechnungslegungsrecht (s. § 253 dHGB).“²⁰⁹ „Die Auswirkungen der Abschaffung dieses Bewertungswahlrechtes sind als gering einzustufen, da dieses in der Praxis vermutlich selten ausgenutzt wurde.“²¹⁰

3.5.5. WERTAUFHOLUNG

„Für vormals bereits gemäß § 207 UGB abgeschriebene Werte besteht gemäß § 208 Abs. 1 UGB im Rahmen der folgenden Jahresabschlüsse **grundsätzlich ein Wertaufholungsgebot**: Bestehen die Gründe für einen niedrigeren Wertansatz nicht mehr, müssen Zuschreibungen vorgenommen werden, sofern

²⁰⁷ Vgl. Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 418.

²⁰⁸ Vgl. Ebenda, S. 422.

²⁰⁹ Autor unbekannt in ÖStZ 2009/1126: Regierungsvorlage zum Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010, S. 564.

²¹⁰ Bertl, Romuald / van Bakel-Auer, Katharina in RWZ 2010/6: Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010, S. 17.

damit nicht die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Umlaufvermögensgegenstandes überschritten werden.“²¹¹

§ 208 Abs. 2 UGB kodifiziert jedoch ein De-facto-Wahlrecht zum Verzicht auf eine Wertaufholung gemäß Abs. 1 in jenen Fällen, in denen ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden darf, dass er auch im Jahresabschluss beibehalten wird.²¹²

In Bezug auf das Umlaufvermögen stellt sich die Frage nach der grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 208 Abs. 2 UGB, da eine ausdrückliche steuerrechtliche Vorschrift, die eine Maßgeblichkeit rechnungslegungsrechtlicher Zuschreibungen auf den steuerrechtlichen Wertansatz festlegt, nicht existiert.²¹³ „Im Umlaufvermögen ... findet § 6 Z 13 EStG keine Anwendung. Aufgrund der formellen Maßgeblichkeit wird allerdings eine Verknüpfung des steuerlichen Ansatzes mit dem rechnungslegungsrechtlichen angenommen, wodurch § 208 UGB bei Steuerpflichtigen, die der Maßgeblichkeit unterliegen, auch für das Umlaufvermögen Gültigkeit erlangen.“²¹⁴

Aus Gründen der Bilanzklarheit sieht § 208 Abs. 3 UGB eine Erläuterung der unterlassenen Zuschreibungen gemäß Abs. 2 vor, wodurch es dem Bilanzleser ermöglicht werden soll, Rückschlüsse auf die tatsächlichen Werte zum Bilanzstichtag zu ziehen.

Der Entwurf zum RÄG 2010 sah eine Änderung des § 208 UGB dahingehend vor, dass die steuerrechtlich motivierte Ausnahme vom Wertaufholungsgebot des § 208 Abs. 2 UGB entfallen soll. Damit sollte zukünftig auch im UGB die

²¹¹ Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus: a.a.O., S. 420.

²¹² Vgl. Eberhartinger, Eva / Plassak, Angelika in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 208, Rz 41

²¹³ Vgl. Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph in Straube, Manfred: a.a.O., § 208, Rz 12.

²¹⁴ Eberhartinger, Eva / Plassak, Angelika in Hirschler, Klaus: a.a.O., § 208, Rz 76.

Zuschreibung verpflichtend werden.²¹⁵ Diese Änderung wurde allerdings letztendlich im RÄG 2010 nicht umgesetzt.

²¹⁵ Vgl. Autor unbekannt in RWP 2009/34: Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010, S. 147.

4. SCHLUSS

Zusammenfassend lassen sich die unterschiedlichen Bewertungsvorschriften wie folgt darstellen:²¹⁶

Unternehmensrechtliche Bewertungsvorschriften (§ 206 UGB i.V.m. § 203 UGB)	Steuerrechtliche Bewertungsvorschriften (§ 6 EStG)
Untergrenze Tageswert (Markt- oder Börsenpreis) bzw. Teilwert , wenn dieser unter den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten liegt	
Obergrenze Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	
Abwertung auf den niedrigeren	
Tageswert muss erfolgen , auch wenn keine dauernde oder wesentliche Wertminderung zu erwarten ist	Teilwert kann erfolgen Anmerkung: Maßgeblichkeit der Unternehmens- für die Steuerbilanz
→ strenges Niederstwertprinzip	
Wertaufholung (Zuschreibung) ist wahlweise möglich; Obergrenze sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.	

Aus oa. Erläuterungen lässt sich ableiten, dass es besonders wichtig ist, das Augenmerk rechtzeitig auf die Bewertung zu lenken. Idealerweise werden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht erst nach dem Bilanzstichtag festgestellt, sondern laufend mitgeführt. Dies erspart am Ende des Wirtschaftsjahres mühevoller Detailarbeit.

Allerdings ist gerade die Ermittlung von Herstellungskosten in der Praxis oft problematisch. Eine gut strukturierte Kostenrechnung ist dafür unabkömmlich. Die Zurechnung der Kosten zum Kostenträger wird aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen häufig über Zuschlagssätze oder ähnliches gelöst.

²¹⁶ Vgl.

<http://portal.tugraz.at/portal/page/portal/Files/i3730/files/Lehre/Bubi_alt/Folien%20aus%20der%20VL/15%20Umlaufverm%C3%B6gen.pdf>, 30.12.2010, 08:25.

Die unterschiedliche unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Würdigung der Bewertungsverfahren lässt die Vorratsbewertung zunehmend schwieriger erscheinen. Aufgrund der Maßgeblichkeit und der umgekehrten Maßgeblichkeit werden die unterschiedlichen Vorschriften allerdings teilweise relativiert.

Literaturverzeichnis

Monographien und sonstige selbständige Veröffentlichungen

Bertl, Romuald; Deutsch-Goldoni, Eva; Hirschler, Klaus

Buchhaltungs und Bilanzierungshandbuch, 5. Aufl., Wien 2007

Bertl, Romuald; Kofler, Herbert; Mandl, Dieter

Praxis der neuen Rechnungslegung, RLG idF des EU-GesRÄG 1996, 4. Aufl., Hrsg. Akademie der Wirtschaftstreuhänder, Wien 1997

Doralt, Werner; Ruppe, Hans Georg

Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Bd. 1, Wien 2003

Eberhartinger, Eva; Plassak, Angelika

in: Bilanzrecht, Hrsg. Hirschler, Klaus, Wien 2010

Egger, Anton; Jud, Waldemar; Lechner, Karl; Wünsch, Horst

Unternehmensbewertung, Betriebswirtschaftliche und juristische Beiträge, Wien 1981

Egger, Anton; Samer, Helmut; Bertl, Romuald

Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse, Bd. 1, 13. Aufl., Wien 2010

Ennöckl, Wolfgang

in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, 14. Lieferung, Hrsg. Bertl, Romuald; Mandl, Dieter, Wien 2009

Fattinger, Stefan

in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, 14. Lieferung, Hrsg. Bertl, Romuald; Mandl, Dieter, Wien 2009

Frick, Wilhelm

Bilanzierung nach dem Rechnungslegungsgesetz, 7. Aufl., Frankfurt/Wien 2003

Gassner, Wolfgang; Lahodny-Karner, Andrea; Urtz, Christoph

in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 2, 2. Aufl., Hrsg. Straube, Manfred, Wien 2000

Geist, Reinhard

in: Kommentar zum HGB, Hrsg. Jabornegg, Peter, Wien/New York 1997

Hirschler, Klaus; Sulz, Gottfried; Schaffer, Thomas

in: Bilanzrecht, Hrsg. Hirschler, Klaus, Wien 2010

Hirschler, Klaus; Posautz, Gerald

in: Bilanzrecht, Hrsg. Hirschler, Klaus, Wien 2010

Hofians, Robert

in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 2, 2. Aufl., Hrsg. Straube, Manfred, Wien 2000

Janschek, Otto; Jung, Maximilian

in: Bilanzrecht, Hrsg. Hirschler, Klaus, Wien 2010

Leffson, Ulrich

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987

Lück, Wolfgang

in: Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung, 4. Aufl., Hrsg. Lück, Wolfgang, Oldenburg 1998

Mandl, Dieter

Das große Lexikon Rechnungswesen und Rechnungslegung, Wien 2004

Mandl, Gerwald; Haase, Eva

in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, 14. Lieferung, Hrsg. Bertl, Romuald; Mandl, Dieter, Wien 2009

Marschner, Ernst

in: Jakom Einkommensteuergesetz, Hrsg. Baldauf, Anton; Kanduth-Kristen, Sabine; Laudacher, Marco; Lenneis, Christian; Marschner, Ernst, Wien 2008

Mayr, Gunter

in: Einkommensteuergesetz Kommentar, 13. Lieferung, Hrsg. Doralt, Werner, Wien 2009

Müller, Nikolaus; Stelzmüller, Gerold

in: Bilanzrecht, Hrsg. Hirschler, Klaus, Wien 2010

Quantschnigg, Peter; Schuch, Wilhelm

Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993

Richter, Martin

in: Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung, 4. Aufl., Hrsg. Lück, Wolfgang, Oldenburg 1998

Rohatschek, Roman

in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, 14. Lieferung, Hrsg. Bertl, Romuald; Mandl, Dieter, Wien 2009

Stelling, Johannes N.

Kostenmanagement und Controlling, 3. Aufl., München 2009

Torggler, Hellwig; Torggler, Ulrich

in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 2, 2. Aufl., Hrsg. Straube, Manfred, Wien 2000

Vanas, Bernhard

Bilanzrecht – Eine juristische Einführung, Wien 2009

Wagenhofer, Alfred

in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, 14. Lieferung, Hrsg. Bertl, Romuald; Mandl, Dieter, Wien 2009

Walter, Thomas

in: Bilanzrecht, Hrsg. Hirschler, Klaus, Wien 2010

Aufsätze in Zeitschriften und Zeitungen

Autor unbekannt

Die Bilanzierung von selbst erstellten Vermögensgegenständen – Herstellungskosten bei Gegenständen des Umlaufvermögens, in: RWP 2009/19, S. 79

Autor unbekannt

Das Festwertverfahren nach § 209 Abs. 1 UGB, in: RWP 2009/30, S. 125-126

Autor unbekannt

Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010 (RÄG 2010), in:
RWP 2009/34, S. 147

Autor unbekannt

Berücksichtigung von drohenden Verlusten aus langfristiger Auftragsfertigung, in: RWZ 2006/62, S. 205

Autor unbekannt

Regierungsvorlage zum Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010, in: ÖStZ 2009/1126, S. 564

Barborka, Karl

EU-GesRÄG: Mindestumfang der Herstellungskosten, in: RdW 1997, S. 41

Barborka, Karl

Herstellungskosten: Steuerliche Mindestgrenzen, in: RdW 1999, S. 434

Bertl, Romuald; Fraberger, Friedrich

Anschaffungskosten, in: RWZ 1996, S. 207

Bertl, Romuald; Fraberger, Friedrich

Werterhellung/Wertbeeinflussung, in: RWZ 1996, S. 237

Bertl, Romuald; Fraberger, Friedrich

Der beizulegende Wert, in: RWZ 1999, S. 376

Bertl, Romuald; Fraberger, Friedrich

Herstellungskosten im Spannungsfeld von Kostenrechnung und Jahresabschluss, in: RWZ 2002/44, S. 162

Bertl, Romuald; Hirschler, Klaus

Verlustfreie Bewertung von hergestellten Vorräten, in: RWZ 2000/34, S. 105

Bertl, Romuald; Hirschler, Klaus

(Nicht-)Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten, in: RWZ 2002/37, S. 130

Bertl, Romuald; Hirschler, Klaus

Gruppenbewertung – Anwendungsvoraussetzungen und Wirkungen, in: RWZ 2002/85, S. 310

Bertl, Romuald; Hirschler, Klaus

Bilanzielle Behandlung der langfristigen Auftragsfertigung in Handels- und Steuerbilanz, in: RWZ 2004/92, S. 364

Bertl, Romuald; van Bakel-Auer, Katharina

Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010, Auswirkungen für die Praxis,
in: RWZ 2010/6, S. 17

Bradatsch, Hansjörg

Anforderungen an eine verlässliche Kostenrechnung, in: RWZ 1996, S. 304

Bradatsch, Hansjörg

Die Ermittlung der Herstellungskosten gemäß § 203 Abs. 3 HGB i.d.F. EU-
GesRÄG, in: SWK 29/1997, W 154

de Pauli-Ferch, Birgit; Königsmaier, Heinz

Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten bei langfristigen Aufträgen,
in: SWK 13/1998, S. 361

Eberhartinger, Eva; Haslinger, Stefan; Strimitzer, Eugen

Die Bilanzierung noch nicht abrechenbarer Leistungen, in: RWZ 1996, S. 12

Gierlinger, Bernadette

Grundsätze ordnungsmäßiger Stichprobeninventur, in: RWZ 1997, S. 186

Payer, Andreas; Jaufer, Clemens

Fortbestehensprognose und Going-Concern, in: RdW, 2007/86, S. 67

Pircher, Alois; Partl, Rainer

Der Ausweis von Vermögensgegenständen im Anlage- oder Umlaufvermögen
nach dem RLG, in: RWZ 1999, S. 75

Renner, Bernhard

Aktivierungspflicht oder Sofortabsetzbarkeit anschaffungsnahen Erhaltungsauf-
wands, in: ÖStZ 2010/803, S. 401

Sterl, Richard

Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen, in: SWK 9/1996, D 12

Urianek, Josef

Gesetzliche Möglichkeiten bei Inventur und Inventar, in: SWK 14/15/1997, W 45

Urtz, Christoph

Die Wertuntergrenze der Herstellungskosten im Handels- und Steuerrecht, in: SWK 23/24/1998, S. 506

Zorn, Nikolaus

Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Abgabenrecht, in: ÖStZ 2001/391, S. 186

Sonstige Quellen und Informationsmaterial

Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.)

Richtlinie zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs. 1 Z 1 HGB) und zur Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 236 HGB), IWP RL1, 1991

Institut für Betriebswirtschaftslehre und Betriebssoziologie

Bilanzierung des Umlaufvermögens

URL:

<http://portal.tugraz.at/portal/page/portal/Files/i3730/files/Lehre/Bubi_alt/Folien%20aus%20der%20VL/15%20Umlaufverm%C3%B6gen.pdf>, verfügbar am 30.12.2010, 08:25.

UFS 11.03.2010, RV/0170-F/08

VwGH 25.02.1997, 97/14/0006

Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere durch meine Unterschrift an Eides statt, dass ich die vorstehende Arbeit selbständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe. Die Arbeit hat in dieser oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen.

Putzleinsdorf, am 17.01.2011